

AMPARO NAVARRO FAURE

EL DOMICILIO
TRIBUTARIO



MARCIAL PONS



EL DOMICILIO TRIBUTARIO

AMPARO NAVARRO FAURE

Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras.
Universidad de Alicante

EL DOMICILIO TRIBUTARIO

Universidad de Alicante
Secretariado de Publicaciones

Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S. A.

Quedan rigurosamente prohibidas, sin la autorización escrita de los titulares del «Copyright», bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático, y la distribución de ejemplares de ella mediante alquiler o préstamo públicos.

© Amparo Navarro Faure

© MARCIAL PONS
EDICIONES JURIDICAS, S. A.
Tamayo y Baus, 7 - 28004 MADRID

ISBN: 84-7248-212-X

Depósito legal: M. 24.264-1994

Fotocomposición e impresión: Closas-Orcoyen, S. L.
Polígono Igarsa. Paracuellos de Jarama (Madrid)
MADRID 1994

PRÓLOGO

Atender la sugerencia de Amparo Navarro Faure para que redactara unas líneas de prólogo a su trabajo sobre el domicilio tributario, con el que la editorial Marcial Pons inicia una colección, era no sólo previsible y extremadamente fácil de cumplir sino que constituye, para mí, al propio tiempo un honor y una satisfacción.

Probablemente, de todas las vicisitudes de la vida universitaria, una de las más gratificantes sea la de asistir al proceso de formación y progresiva consolidación científica y docente de personas que oyeron por primera vez hablar de la correspondiente disciplina asistiendo a nuestras clases de licenciatura. De ahí que constituya un honor ser requerido por quien fue mi atenta y paciente discípula para prologar su trabajo sobre el domicilio tributario.

Pero además esta sugerencia constituye una satisfacción por las circunstancias que rodean la aparición de esta obra. Ante todo por el trabajo en sí mismo, cuya elaboración y publicación pone bien a las claras que la autora ha sabido conectar con los problemas cotidianos del ordenamiento tributario sin perder un ápice de su rigor académico. Asimismo, porque con este trabajo se inicia una colección editorial que pretende cubrir una parcela hasta ahora poco cultivada, como es el de las monogra-

fías, que, sin pretensiones de exhaustividad, den noticia específica de problemas jurídicos y apunten soluciones.

En tercer lugar pero no en último, este libro se publica con el concurso del Servicio de Publicaciones de la Universidad de Alicante, poniendo así de manifiesto la política de estímulo científico que anima al centro docente e investigador al que, tanto la autora como yo, pertenecemos y al que nos unen especiales lazos de afecto.

Desde que la profesora Navarro Faure decidió abordar el estudio del domicilio tributario y hasta este momento de dar a la publicación el resultado del mismo he tenido siempre presente la imagen del celeberrimo talón de Aquiles de nuestra mitología occidental. En efecto, aun antes de adentrarse en la lectura de estas páginas, se tiene la sensación —puramente intuitiva— de que todo el complejo edificio de normas, procedimientos, obligaciones, potestades, advertencias, sanciones, facultades y recursos que configuran nuestro ordenamiento tributario descansa sobre una figura, casi diría «una piececilla» como el domicilio tributario, sin cuya adecuada concreción y engarce toda la compleja trama parece desmoronarse o, al menos, quedar vacía de su sentido último, con grave riesgo de impedir el logro de su principal finalidad.

Y, sin embargo, esta figura no ha merecido, hasta ahora, más que la modesta relevancia de un epígrafe dentro de alguna de las lecciones de los manuales al uso o escuetos comentarios en los textos dedicados a la glosa de nuestra Ley General Tributaria. Y es que parece, en principio, tan simple la determinación del domicilio y el análisis de los efectos que el mismo despliega en la órbita de acción del sujeto pasivo, siendo, como es, uno de los complementos esenciales de la esfera de la personalidad, que apenas merece la pena detenerse en el análisis de un instituto jurídico que roza los límites de la obviedad.

Pues bien, la pequeña monografía que el lector tiene entre sus manos viene a demostrarnos, precisamente, lo contrario, es decir, que la cuestión del domicilio plantea especificidades en el ámbito jurídico-tributario, donde se hace preciso comenzar por una depuración conceptual respecto al concepto de residencia, para desplegar a continuación un análisis de las cuestiones que tanto desde la perspectiva subjetiva como objetiva, plantea la figura. Este trabajo contribuye a hacernos reflexionar sobre cuestiones que, por comodidad o ligereza unas veces, por la enormidad de ámbitos científicos que atender otras veces, no se había sometido hasta ahora a la consideración pública de forma sistemática. Esta es, a mi juicio, la principal aportación de esta monografía que, como tal, se dedica más a abrir caminos que a cerrarlos mediante pomposas y pretenciosas conclusiones. De esta manera, el presente libro se inserta en el proceso de la investigación propia del quehacer universitario, dirigida a abrir nuevos horizontes en el conocimiento, siempre inacabado, de la realidad circundante.

El análisis efectuado tiene un marcado acento jurídico-positivo, adoptando como objeto central de estudio el domicilio tributario tal como aparece configurado en nuestro ordenamiento, tanto en el plano genérico como en el específico de determinados tributos, y a ese mismo objeto aparecen referidos la práctica totalidad de los apoyos doctrinales utilizados. La jurisprudencia, prudentemente citada en algún momento especialmente significativo, no constituye, en cambio, un pilar fundamental del análisis.

Se trata, por consiguiente, de una monografía de investigación aplicada, con referencia a circunstancias y problemas concretos, en la que no faltan las apelaciones

y remisiones a los esquemas conceptuales básicos del ordenamiento tributario.

La obra se enmarca, en definitiva, en esa esplendorosa corriente doctrinal que, en el seno de la disciplina del Derecho Financiero, están forjando nuestros jóvenes investigadores, caracterizada por acometer el análisis pormenorizado de figuras y procedimientos de nuestro ordenamiento, con el apoyo de los conceptos básicos de antaño pero con la frescura y agilidad que proporciona el acercamiento a la realidad viva.

Todo ello tiene como objetivo último la consecución de un ordenamiento más claro en su interpretación y, por consiguiente, más fácil de cumplir, al tiempo que se van cerrando las vías de la defraudación tributaria en la medida en que se arroja luz sobre un determinado instituto jurídico, evitándose el aprovechamiento ilícito y en beneficio propio de las zonas de penumbra normativa o doctrinal.

No quisiera concluir este prólogo sin dedicar unas líneas a glosar la personalidad de su autora. Quien aun antes de terminar los estudios de licenciatura se enfrentaba ya, en el seno del entonces incipiente Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras de la Universidad de Alicante, al estudio de los aspectos tributarios de un fenómeno como el de la economía sumergida, tan arraigado en algunos sectores productivos de nuestro entorno, no debe precisar ya, a estas alturas, de ninguna presentación.

Sus estudios sobre aspectos variados de la disciplina como el déficit público, la hacienda autonómica o el régimen jurídico de la responsabilidad solidaria la han ido

dando a conocer al pequeño pero autoexigente mundo de nuestra comunidad científica.

Sin embargo, otros aspectos de la personalidad de la autora son menos conocidos, en la medida en que no se reflejan en las páginas de imprenta, y a ellos quiero referirme, muy brevemente, en este momento.

Amparo Navarro Faure, que, como señalaba, se acercó al ámbito de la disciplina aun antes de finalizar sus estudios de licenciatura, percibió casi de inmediato el sentido del quehacer universitario como la combinación de un proceso individual de formación y la conciencia de pertenecer a un grupo que se vertebra en torno a un departamento universitario y, así, ha formado desde hace años con Eva Aliaga y Mercedes Núñez un equipo cuya mutua colaboración docente e investigadora ha dado como fruto unas «Lecciones de Hacienda Pública» que facilitan la docencia en el ámbito de la Escuela Universitaria de Ciencias Empresariales y otras diplomaturas.

En ese ambiente de mutua colaboración y esfuerzo personal, Amparo Navarro ha contribuido de manera decisiva a forjar el Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras tal como hoy es y, por ello, es de justicia agradecerle públicamente su esfuerzo y entrega, en la confianza de que estas virtudes le han de acompañar durante el resto de su vida, hasta culminar la carrera universitaria a la que se encuentra plenamente dedicada.

Alicante, junio 1994.

JUAN JOSÉ BAYONA DE PEROGORDO

INTRODUCCIÓN

Tradicionalmente el estudio del domicilio fiscal se incluye dentro del análisis del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Criterio lógico si se mantiene la sistemática de la Ley General Tributaria o si se considera, como también es obvio, que el domicilio es una característica o un dato de identificación de los sujetos de la relación jurídico-tributaria. Sistemática que, por otro lado, tampoco supone ninguna especialidad del Derecho tributario respecto del Derecho común, ya que en éste el domicilio se integra también dentro del estudio de la persona como sede jurídica del ejercicio de sus derechos y obligaciones.

En principio, la fácil aprehensión del concepto en el lenguaje ordinario y las consecuencias derivadas de su determinación, que sólo se ponen de manifiesto después del análisis de todo nuestro sistema tributario y no únicamente de la Ley General Tributaria, han minimizado el interés de la doctrina por este concepto.

Como ocurre muchas veces cuando una noción parece subordinada a otra de la que pueden derivarse más importantes consecuencias, el estudio del domicilio se ha visto oscurecido por la importancia del concepto de residencia —o incluso en otras épocas el de nacionalidad— como punto de conexión para la aplicación de las

normas tributarias. El interés del legislador por fijar el ámbito de aplicación de las normas tributarias o, dicho en otros términos, el interés del Estado en el ejercicio de su poder tributario, ha situado como problema de segundo orden la determinación de la competencia de los órganos de la Administración o la localización, dentro o fuera de su territorio, de los sujetos que deben relacionarse con la Administración Tributaria.

Este problema no es exclusivo del Derecho tributario, sino común a todo el Ordenamiento jurídico, y de especial importancia en sectores como el Derecho procesal, el Derecho civil y sobre todo en aquellos otros, como el Derecho internacional privado, cuyo eje de construcción dogmática es precisamente la respuesta del Ordenamiento jurídico interno a la aplicación de las normas en el espacio.

En una primera aproximación, el concepto de domicilio tributario parece claramente diferenciado del concepto de residencia. La residencia es el punto de conexión que determina la aplicación de las leyes tributarias a las personas naturales o jurídicas. Es también el que determina las modalidades de sujeción a los impuestos que en nuestro Ordenamiento tienen el carácter de personales. El domicilio es, sin embargo, el que fija el lugar, dentro del espacio físico en el que las leyes despliegan sus efectos, donde se producen las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos.

Así, mientras la residencia desplegaría sus efectos en el ámbito del Derecho tributario material, en unos casos, o en el de la aplicación de las normas, en otros, el domicilio lo haría en el ámbito del Derecho tributario formal ¹.

¹ La distinción en el ámbito del Derecho tributario de un Derecho tri-

Sin embargo, esta primera explicación se oscurece en nuestro Ordenamiento por las siguientes razones: los criterios que utilizan nuestras normas tributarias para fijar la residencia y el domicilio son, en ciertos casos, de difícil determinación. No siempre el legislador diferencia los conceptos de domicilio y residencia, define unos con respecto a otros y lleva al intérprete, en ocasiones, a una auténtica tautología; pero además el domicilio, que como dijimos al principio sólo debería desplegar sus efectos en el ámbito del Derecho tributario formal trasciende de este ámbito para erigirse en punto de conexión, en el mismo nivel que la residencia, para la aplicación de las leyes tributarias de las Comunidades Autónomas con regímenes económicos especiales y como criterio de atribución para la cesión de tributos respecto de las Comunidades Autónomas del régimen general.

Si a todo ello unimos la creciente movilidad de las personas, no sólo en el ámbito internacional sino también en el interno, que pueden provocar situaciones

butario formal y de un Derecho tributario material no ha sido pacífica en nuestra doctrina desde que fuera formulada por HENSEL (*Diritto tributario*, trad. por D. JARACH. Giuffrè, Milán, 1956) y BLUMENSTEIN (*Sistema di Diritto delle Imposte*, Giuffrè, Milán, 1954). En nuestra doctrina han sido posturas contrarias las mantenidas por CORTES DOMINGUEZ (*Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985) y GONZALEZ GARCIA Y PEREZ DE AYALA (*Curso de Derecho tributario*, t. I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1986). La doctrina mayoritaria, sin embargo, mantiene esta distinción como criterio lógico y didáctico de exposición. En este sentido, SAINZ DE BUJANDA manifiesta que: «constituye un criterio posible de investigación y de enseñanza del Derecho tributario la distinción entre un Derecho tributario material y un Derecho tributario formal, asignando al primero, como objeto, el análisis de los elementos componentes del tributo, y al segundo, el estudio de los presupuestos para el despliegue de la actuación administrativa de aplicación del tributo y el análisis de los efectos jurídicos que tal aplicación provoca» (*Sistema de Derecho Financiero*, t. I, vol. 2.º, Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 170).

anómalas respecto al domicilio tanto por la posible pluralidad de domicilios como por la indeterminación de los mismos, y si consideramos, por último, que en la fijación del domicilio no sólo hay un interés por parte de la Hacienda Pública, sino que es también una garantía del contribuyente estar informado de la actuación de la Administración en el procedimiento de gestión tributaria, no es de extrañar que el estudio del domicilio fiscal se convierta en pieza clave para la correcta aplicación de los tributos.

Ahora bien, como se pondrá de manifiesto a lo largo de este trabajo, el domicilio puede dar lugar a dos tipos de discurso: el domicilio como criterio de territorialidad en el ámbito de aplicación de ciertas normas tributarias y el domicilio en el seno de las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios.

Pretendemos centrar este trabajo en el segundo aspecto, sin perjuicio de poner de manifiesto la línea de investigación a la que podría dar lugar el primer enfoque del domicilio tributario.

Abordaremos, por tanto, en nuestro estudio: la depuración conceptual del domicilio tributario, los efectos del mismo en el ámbito tributario, los criterios de atribución en el Ordenamiento tributario español vigente y el régimen jurídico al que se encuentra sometido.

Pretendemos, por tanto, aportar una construcción y reflexión sobre un tema del área de conocimiento del Derecho financiero y tributario poco estudiado hasta ahora desde la perspectiva que aquí se aborda. Esto es, un análisis del domicilio tributario más amplio que el de la concreta exégesis del artículo 45 de la Ley General Tributaria. El presente trabajo se apoyará fundamentalmente en el Derecho tributario español vigente y en

la jurisprudencia más reciente, así como en las aportaciones doctrinales que, algunas veces sin tener como objeto de análisis el domicilio tributario, clarifican los efectos que cabe deducir de este objeto de estudio ².

² DE CASTRO manifiesta en este sentido que «una enumeración completa de las disposiciones jurídicas que utilizan el concepto de domicilio, para localizar efectos de las relaciones jurídicas, exigiría un previo y detenido estudio de casi todas las instituciones jurídicas» (*Derecho Civil de España*, t. II-1, Madrid, 1952, pág. 453). Esta reflexión es en buena parte trasladable al ámbito tributario.

CAPÍTULO I

Delimitación conceptual

I. CONFIGURACION DEL DOMICILIO EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO

El artículo 45 de la Ley General Tributaria, en su apartado primero, establece que: «El domicilio, a los efectos tributarios, será:

a) Para las personas naturales, el de su residencia habitual, y

b) Para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que radique dicha gestión o dirección.»

Este precepto, que situamos en el frontispicio de este trabajo, será constantemente aludido en los distintos epígrafes del mismo, pero, a efectos de delimitación conceptual, obliga a analizar por el propio tenor literal del precepto («el domicilio, a los efectos tributarios»), si existe un concepto institucional o general del domicilio que ceda ante el domicilio tributario y respecto del cual este último tenga el carácter de especial.

A este respecto, es necesario recordar que las normas tributarias pueden fijar con autonomía conceptos acuñados en otros sectores del Ordenamiento, porque los efectos que se persiguen de la institución pueden ser distintos de los que se derivan en el orden común, o responden a principios específicos de la materia tributaria ³.

Con respecto al domicilio, si bien en el lenguaje usual la comprensión del mismo, como localización determinada de una persona en el espacio, no ofrece problemas, el tratamiento que se le da en las distintas áreas jurídicas no es homogéneo. Y ello porque las normas que regulan el domicilio, tanto en el Derecho tributario como en otros sectores del Ordenamiento, no definen qué es el domicilio, sino qué lugar se considera como tal a determinados efectos.

Por tanto, parece conveniente analizar, en primer lugar, con qué características se diseña el domicilio en el Derecho civil como atributo de la personalidad y por qué es necesario ofrecer un concepto específicamente tributario.

Por otro lado, no podemos olvidar que la Constitución consagra como derecho fundamental, en el artícu-

³ En la actualidad se encuentra superada la polémica, surgida a principios de este siglo en la doctrina francesa, acerca de la autonomía del Derecho tributario respecto del Derecho civil. Los más brillantes exponentes de esta polémica, GENY, F. («Le particularisme du Droit fiscal», en *Mélanges Carré de Malberg*, Recueil Sirey, 1933) y TROTABAS, L. («Essai sur le Droit Fiscal» *RDF*, núm. 2, 1928), pese a sus divergencias respecto a la autonomía del Derecho tributario en el terreno interpretativo, estaban de acuerdo en que la ley tributaria puede regular los conceptos e instituciones jurídicas de un modo distinto a como lo hace la ley civil, no constituyendo el Derecho común un límite al poder regulador del legislador fiscal. Sobre la citada polémica, ver RAMALLO MASSANET, J.: «Derecho fiscal frente a Derecho Civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny», *Revista de la Facultad de Derecho de Madrid*, núm. 46, vol. XVII, 1973, págs. 7 y ss.

lo 18, la inviolabilidad del domicilio, y en el artículo 19 el derecho a elegir libremente la residencia. Derechos referidos a un concepto general de domicilio, pero que aparecen también en nuestras leyes tributarias cuando exigen, por ejemplo, en el artículo 141 de la Ley General Tributaria, a los órganos de la Inspección de los tributos la obtención del oportuno mandamiento judicial para la entrada en el domicilio particular de cualquier español o extranjero. En el mismo sentido, la STC 76/1992, de 14 de mayo, declaró inconstitucional el artículo 130 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 33/1987, de Presupuestos para 1988, y aunque no lo hizo en base al artículo 18 de la Constitución sino en base al artículo 134, es evidente que manejaba el concepto constitucional de domicilio⁴. Del mismo modo, la STC 137/1985 de 17 de octubre amplió la interpretación del citado artículo 130 de la Ley General Tributaria a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas.

Existe, por tanto, una primera cuestión que exige analizar si el domicilio definido en el artículo 45 de la Ley General Tributaria lo es a todos los efectos tributarios o si las normas tributarias contienen otros conceptos de domicilio que es necesario interpretar a la luz de las normas generales del Derecho civil. En definitiva debe determinarse cuál es el ámbito de aplicación objetiva del artículo 45 de la Ley General Tributaria.

El artículo 40 del Código Civil establece que: «Para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obli-

⁴ La STC 76/1992, de 14 de mayo establece en el fundamento tercero que «el artículo 130 de la Ley General Tributaria es ante todo y sobre todo una norma de atribución a un órgano judicial de una función garantizadora de un derecho fundamental, la inviolabilidad del domicilio, y de fijación de las condiciones del ejercicio de dicha competencia».

gaciones civiles el domicilio de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual, y, en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil.»

Respecto de las personas jurídicas el artículo 41 dispone que «cuando ni la ley que las haya creado o reconocido, ni los estatutos o las reglas de la fundación fijaren el domicilio de las personas jurídicas, se entenderá que lo tienen en el lugar en que se halle establecida su representación legal o donde ejerzan las principales funciones de su instituto».

No se ha de ver, sin embargo, como ha señalado DIEZ PICAZO ⁵, en el concepto de domicilio civil un objetivo limitado, puesto que servirá también para todas las materias que se rijan por leyes especiales en defecto de normas sobre el mismo, en virtud de la fuerza atractiva del Derecho común ⁶.

Del artículo 40 del Código Civil la doctrina civilista ha extraído el concepto de domicilio como el lugar o círculo territorial donde se ejercitan los derechos y se cumplen las obligaciones y que constituye, por tanto, la sede jurídica y legal de la persona ⁷.

⁵ DIEZ PICAZO, L.; GULLON, A.: *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, Tecnos, Madrid, pág. 286

⁶ SAINZ DE BUJANDA manifiesta que: «Es interesante recordar aquí que los preceptos del Derecho común tienen carácter supletorio de la normativa tributaria (art. 9, apartado 2, de la Ley General Tributaria). De ahí que los artículos 40 y 41 del Código Civil, así como la doctrina y jurisprudencia elaboradas en torno a ellos, deban tenerse en cuenta como elementos reguladores de domicilio tributario» (*Lecciones de Derecho financiero*, 7.ª ed., Universidad Complutense, Madrid, 1989, pág. 206).

⁷ En este sentido y sobre la doctrina civilista en materia de domicilio civil: DE CASTRO, F.: *Derecho Civil de España*, t. II, vol. 1.ª *ob. cit.*, págs. 459 y ss.; CASTAN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil español, común y foral*, t. I. Reus, S. A. Madrid, 1982, págs. 150 y ss.; DIEZ PICAZO, L., y GULLON, A.: *Sistema de Derecho civil*, vol. I, Tecnos, Madrid, 1985, págs. 286 y ss.; ALBADALEJO, M.: *Comentarios al Código Civil y Compilaciones forales*, t. I, EDESA, 1978, págs. 867 y ss.; CAFFA-

El domicilio se caracteriza por dos elementos: la residencia efectiva o de hecho y la habitualidad de esa residencia. La polémica surge respecto a la interpretación de la habitualidad. Esta se puede considerar como una residencia prolongada durante un espacio de tiempo; como la existencia de una voluntad de permanencia en el lugar en el cual se reside; o por la conjunción de ambos elementos en el sentido de que se trata de una voluntad exteriorizada u objetivada.

La primera de estas tesis, en la interpretación de la habitualidad, parece rechazada por la mayoría de la doctrina.

Para PEREZ GONZALEZ y ALGUER⁸ «el concepto de residencia habitual supone, por la propia naturaleza de este hecho, que se constituya por la voluntad de establecerse permanentemente en un lugar y por establecerse efectivamente en este lugar. Si no se tuviera en cuenta este elemento intencional (...) resultaría que el domicilio no podría distinguirse del paradero de la persona, o bien sería menester esperar a que desde el establecimiento de la persona en un lugar transcurriera un cierto tiempo para poder atribuir a la residencia el carácter de habitual. Estimamos, pues, que la habitualidad exigida en el artículo 40 del Código Civil debe interpretarse en este sentido de elemento intencional y no en el sentido de residencia más o menos larga en un lugar determinado». Opinión que coincide con el Códifi-

RENA LAPORTA, J.: *Comentario del Código Civil*, Ministerio de Justicia. Madrid, 1991, págs. 251 y ss.; ALVAREZ VIGARAY, R.: «El domicilio», *ADC*, t. XXV, 1972, págs. 549 y ss.; PUIG FERRIOL, L.: «Cuestiones en torno al Domicilio civil de las personas», *RDP*, 1978, pág. 235 y ss.

⁸ PEREZ GONZALEZ y ALGUER: en Notas a la trad. de ENNECERUS, KIPP, WOLF: *Tratado de Derecho Civil*, t. I, vol. 1.º, Bosch, Barcelona, 1934, pág. 408.

go Civil, que no establece un lapso de tiempo que marque la habitualidad.

Sin embargo, tampoco es exclusivamente la voluntad del sujeto la que determina el domicilio. Como dice a este respecto PUIG FERRIOL: «Si se piensa que el domicilio cumple esencialmente una función identificadora del sujeto de cualquier relación jurídica, no parece prudente otorgar preponderancia a la intención del sujeto que no aparezca explícita u objetivamente exteriorizada, pues de otra suerte el domicilio vendría a crear fácilmente inútiles irregularidades frente a terceros cuando precisamente su función es la de localizar a las personas»⁹.

Se tratará, en definitiva, como dicen DIEZ PICAZO y GULLON¹⁰, de una voluntad exteriorizada, objetivada, que debe resultar de las circunstancias de aquel vivir. En otras palabras, debe plasmarse en una conducta significativa de que se reside habitualmente.

Finalmente, es también mayoritariamente admitido, siguiendo a DE CASTRO, que precisar cuáles son los requisitos que ha de tener el domicilio y su respectivo valor es cuestión de derecho, pero será una cuestión de hecho cuya apreciación corresponde a los Tribunales decidir en caso de litigio si existen dichos requisitos de residencia y habitualidad¹¹.

⁹ PUIG FERRIOL, L.: *Cuestiones en torno al domicilio civil de las personas*, ob. cit., pág. 239.

¹⁰ DIEZ PICAZO, L.; GULLON, A.: *Sistema de Derecho civil*, ob. cit., pág. 287.

¹¹ Un pormenorizado estudio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el domicilio en PUIG FERRIOL y PUIG BRUTAU: *Fundamentos de Derecho Civil*, t. I, vol. I, págs. 140 y ss. Los autores destacan que el elemento fundamental no es la permanencia más o menos larga o ininterrumpida en un lugar determinado, sino la voluntad de establecerse, así como la apreciación de ciertos elementos objetivos que dan relevancia a esa voluntad.

Siguiendo a la citada doctrina, al lado de este domicilio voluntario o general, al que la ley concede efectos jurídicos, las leyes pueden establecer el llamado *domicilio legal o necesario*, que es el establecido en los artículos 64 a 68 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, bien para imponer la obligación de residir junto a otra persona (hijos bajo patria potestad, menores e incapacitados) o para el cumplimiento de ciertas obligaciones (comerciantes, empleados, militares en activo, etc.).

Por último, destacan los civilistas, la existencia de ciertos *domicilios especiales o electivos* que son los que se escogen para la ejecución de un acto o de una convención, y que se fundan en la facultad que tienen las personas de establecer en sus convenciones todas las cláusulas que no contradigan a las leyes o a las buenas costumbres. Realmente, en este caso, más que de un domicilio se trataría de la domiciliación de los efectos de un contrato o de un negocio jurídico.

Centrándonos en el ámbito tributario en principio, la existencia de un domicilio fiscal supondrá una derogación para la materia tributaria del concepto general de domicilio que acabamos de analizar. Se trataría de un domicilio especial frente al general del Derecho civil, siendo a su vez general respecto al que puedan establecer otras normas tributarias particulares.

Para el Derecho tributario el domicilio fiscal no sería, como ha definido ACOSTA ESPAÑA¹², la sede de los sujetos pasivos, sino el lugar en que aquellos están para la Administración tributaria, constituyendo la referencia de lugar para toda la actividad administrativa de comunicación.

¹² ACOSTA ESPAÑA, R.: «El domicilio fiscal», en *Comentarios a las leyes Tributarias y Financieras*, t. I, EDESA, págs. 384 y ss.

Las definiciones de domicilio tributario se pueden basar en los requisitos que ha de tener un lugar para ser considerado domicilio, que es el utilizado en el artículo 45 de la Ley General Tributaria, o bien en la eficacia jurídico-tributaria atribuida al mismo.

En este segundo sentido, el domicilio civil desplegaría sus efectos respecto a la generalidad de las relaciones jurídicas de una persona. El domicilio tributario sería el lugar donde se deben cumplir las obligaciones y deberes tributarios y en el cual se desarrollan las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios; esto es, la sede del desarrollo de la función jurídico-tributaria.

El domicilio tributario tiene que ser especial porque determina un ámbito competencial de los órganos de la Administración Tributaria, que en el desarrollo de sus funciones —básicamente las de comprobación e investigación— necesita no sólo conocer quién es el sujeto pasivo sino dónde está.

Ahora bien, si comparamos el artículo 45 de la Ley General Tributaria con el artículo 40 del Código Civil, encontramos que las diferencias sólo se producen respecto a las personas jurídicas.

Para las personas naturales, el domicilio es la residencia habitual, idéntico criterio que el civil y que traslada al ámbito tributario la apuntada polémica acerca de la habitualidad, como veremos más adelante ¹³.

¹³ En algunos países las normas tributarias remiten directamente al concepto de domicilio civil. Así, en Suiza el Impuesto Federal sobre la Renta de las Personas Físicas define el domicilio por remisión a los artículos 23 a 26 de Código Civil suizo, según los cuales, el domicilio de una persona es el lugar donde reside con la intención de establecerse en él. El domicilio de la mujer casada es el del marido, y el de los hijos sujetos a patria potestad, el de los padres.

Respecto a las personas jurídicas, el Código Civil da preferencia al domicilio social («cuando ni la ley que las haya creado o reconocido, ni los estatutos o las reglas de fundación fijaren el domicilio de las personas jurídicas»). Establece luego dos criterios subsidiarios y jerarquizados en orden a su aplicación: primero, el lugar de su representación legal, y segundo, donde ejerza las principales funciones la entidad.

La Ley General Tributaria sólo fija un criterio: el de la gestión administrativa y dirección de los negocios, porque aunque haga referencia al domicilio social, sólo lo tiene en cuenta cuando en él radique dicha gestión y dirección.

Con respecto a las personas jurídicas, la especialidad del Derecho tributario queda plenamente justificada, porque no se trata sólo de conocer el dato formal del domicilio con efectos meramente censales, sino de poder realizar sobre ellos una actividad fiscalizadora y de control.

Este precepto, respecto a las personas jurídicas, tiene, sin embargo, una importancia relativa. Respecto a las Sociedades Anónimas coincide con lo dispuesto en el artículo 5 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que determina para estas sociedades un domicilio social cercano al tradicional concepto de domicilio tributario. Establece el citado artículo que «la sociedad fijará su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección o en que radique su principal establecimiento o explotación». En un sentido parecido, el artículo 4 de la Ley de 17 de julio de 1953, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Responsabilidad Limitada, obliga a las socieda-

des de nacionalidad española a tener un domicilio en territorio español y a fijar en la escritura de constitución los lugares en que la sociedad vaya a establecer sus sucursales, agencias o delegaciones.

Por otro lado, como veremos en su momento, la Ley del Impuesto sobre Sociedades ofrece un concepto de domicilio más depurado que el del artículo 45 de la Ley General Tributaria, y que permite aplicarlo prácticamente a todas las personas jurídicas, habida cuenta, además, del carácter censal y no meramente recaudatorio que ofrece este impuesto.

La importancia del artículo 45, en orden al concepto de domicilio, es muy limitada. Su especialidad radica en el régimen jurídico específico que establece respecto del mismo, del que derivan derechos y obligaciones para ambas partes, la Administración y el obligado tributario.

Pero además, junto a este concepto aparecen otros en leyes tributarias particulares o en los Reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria que relativizan el concepto fijado en el artículo 45 y a cuyo análisis dedicamos el siguiente epígrafe de este trabajo.

II. FIGURAS AFINES EN EL AMBITO TRIBUTARIO

1. Domicilio, residencia y nacionalidad

La nacionalidad, la vecindad civil, la residencia o el domicilio son jurídicamente, y entre otras, circunstancias que influyen sobre la condición jurídica de las personas y que, por tanto, también pueden tener relevan-

cia para el Derecho tributario en cuanto estas personas pueden ser sujetos pasivos o destinatarios de las normas tributarias.

La nacionalidad significa, desde un punto de vista jurídico, el vínculo que une a cada individuo con un Estado determinado. Se llama vecindad civil al vínculo de dependencia regional que lleva como consecuencia la sumisión a una u otra de las legislaciones vigentes dentro de un Estado.

En el Derecho tributario el elemento determinante del sometimiento al poder tributario de un Estado no es tanto ese vínculo político como el vínculo económico, consistente en residir en un determinado Estado. Como explicaba UCKMAR ¹⁴ «en sustancia la exacción de impuestos se justifica por la producción de servicios públicos. El ente público para producir tales servicios ha de hacer frente a unos costes que no pueden ser cubiertos con ingresos patrimoniales; de ahí la necesidad de repartir el gasto entre quienes se benefician de los servicios». Así se deriva de nuestra Constitución cuando establece en el artículo 31.1 que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos», no haciendo ninguna mención a la nacionalidad como lo hacían nuestras anteriores Constituciones.

En el mismo sentido, el artículo 21 de la Ley General Tributaria establece que: «Salvo lo dispuesto por la ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:

a) El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal.

¹⁴ UCKMAR, V.: «Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario», *RDFHP*, núm. 24, 1956, pág. 589.

b) El de territorialidad en los demás tributos, y, en especial cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes.»

Es evidente que aunque este artículo haya suscitado el conocido problema interpretativo acerca de si responden ambos criterios al principio de territorialidad (SAINZ DE BUJANDA)¹⁵ o el primero a un criterio personal (CORTES DOMINGUEZ)¹⁶, lo que parece obvio es que lo que se descarta es el vínculo político de la persona con el Estado y que aunque sea la residencia una cualidad de la persona, ésta se adquiere por la permanencia en un determinado territorio.

A pesar del carácter subsidiario con el que se presenta el artículo 21, es lo cierto que en nuestro Ordenamiento tributario se suelen combinar ambos criterios, el de residencia y territorialidad, para someter al impuesto a las personas naturales o jurídicas y a los hechos que se realicen o los bienes que se posean en nuestro territorio¹⁷.

La residencia es, por tanto, una noción delimitadora de la jurisdicción fiscal en el ámbito general al que hace referencia el artículo 21 de la Ley General Tributaria y un criterio para determinar la modalidad de sujeción a los impuestos o el ámbito espacial del hecho imponible

¹⁵ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 52.

¹⁶ CORTES DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 109.

¹⁷ Así, el artículo 11 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 18/1991, de 6 de junio); el artículo 4 de la ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 61/1968, de 27 de diciembre); el artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre Patrimonio (Ley 19/1991, de 6 de junio); artículos 6 y 7 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987, de 18 de diciembre).

de los impuestos de tipo personal. Como manifiesta gráficamente DE JUAN Y PEÑALOSA ¹⁸, la residencia no es una circunstancia de lugar: se es residente, no se tiene una residencia.

Como antes manifestamos, los impuestos que en nuestro sistema tienen el carácter de personales acuden al criterio de la residencia para sujetar a las personas por la totalidad de su renta o de su patrimonio.

En este sentido, el criterio de residencia efectiva cede al de otro concepto, el de residencia habitual, en el caso de las personas naturales. Para las personas físicas el artículo 12 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que: «Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que permanezca más de ciento ochenta y tres días durante un año natural en territorio español.
- b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.»

Este segundo criterio, que no figuraba en el artículo 6 de la derogada Ley 44/1978, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, plantea, a nuestro juicio, un resurgimiento de la citada polémica acerca de la interpretación de la residencia.

En efecto, el dato objetivo de la permanencia en España por más de ciento ochenta y tres días, que otorgaba una cierta cualidad a la persona con independencia de sus ausencias temporales, se completa con un crite-

¹⁸ DE JUAN Y PEÑALOSA: «La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria», *CT*, núm. 50, 1984, pág. 165.

rio eminentemente territorial como es el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos en España.

Esta redacción puede plantear diversos problemas en su aplicación práctica. Las personas no residentes sometidas por obligación real, cuando operan por medio de establecimiento permanente también tienen una base física en territorio español, y actúen o no con establecimiento permanente poseen igualmente en nuestro territorio unos intereses económicos y realizan actividades empresariales o profesionales. ¿Cómo se puede saber si es el «núcleo principal» o la «base»? ¿acudiendo a un criterio cuantitativo respecto a la totalidad de sus rendimientos? Y si los sujetos pasivos por obligación real sólo tienen que declarar por los rendimientos obtenidos en España, ¿cómo saber si es su actividad principal o no?

Por otro lado, si un sujeto pasivo es residente en virtud del segundo de los criterios no le afectaría la obligación de designar un representante con domicilio en España a pesar de no tener residencia habitual en España, según el artículo 22 de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Pensemos, además, que otros tributos, como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, remiten el concepto de residencia habitual para exigir el impuesto por obligación personal a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que al modificar el concepto de residencia habitual, puede sujetar al Impuesto a personas cuando ninguno de los elementos del hecho imponible se realiza en nuestro territorio.

Respecto a las personas jurídicas, también es la residencia la que determina la obligación personal de contribuir. Según el artículo 9 de la Ley 61/1978, de 27 de

diciembre, «se considerarán entidades jurídicas residentes en España las que cumplan cualquiera de los requisitos siguientes:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español».

En este caso se utiliza un criterio, despreciado en el artículo 45 de la Ley General Tributaria, como es el domicilio social, para atribuir la residencia cuando este mismo criterio no atribuye el domicilio tributario. Y al mismo tiempo se atiende al criterio de la dirección efectiva, que es el que también sirve para determinar el domicilio.

Aparecen, como vemos, la residencia y el domicilio interrelacionados a través de definiciones recíprocas. Lo que puede parecer un juego de palabras creemos que debería ser distinguido en el siguiente sentido.

La residencia, además de su función jurídica como punto de conexión en la aplicación de las normas tributarias y criterio modulador de los sistemas de tributación, es un concepto más amplio que el del domicilio. Supone una vinculación jurídica con el Estado, que confiere a la persona un estatuto personal en materia tributaria.

Con este carácter aparece recogida sistemáticamente en la Ley General Tributaria: Capítulo II (aplicación de las normas), sección 1.^a (ámbito de aplicación).

El domicilio es una circunstancia de lugar, de localización, en orden al ejercicio de los derechos y cumplimiento de las obligaciones que la aplicación previa de

las normas tributarias determina. De ahí que la residencia habitual a la que hace referencia el artículo 45 de la Ley General Tributaria no puede suponer la permanencia en un territorio, sino el lugar exacto (población, calle, número y vivienda) donde puede ser localizada una determinada persona dentro del territorio.

La residencia habitual, a efectos del domicilio, será el lugar dentro de un territorio donde la persona ha elegido permanecer y al que la ley tributaria reconoce efectos como lugar de desarrollo de sus relaciones jurídico-tributarias.

También la Ley General Tributaria sistemáticamente lo distingue situándolo en el Capítulo III (el sujeto pasivo).

Esta diferenciación queda claramente delimitada en algunos impuestos, como el Impuesto sobre Sociedades, en el que aparecen normas que determinan la residencia (art. 9) y normas que determinan el domicilio (art. 8).

Para las personas jurídicas, el domicilio fiscal ocupa un lugar destacado en la aplicación del impuesto. Pensemos que según sea el lugar del domicilio habrá de presentarse solicitud de alta en el censo de empresarios y profesionales de una u otra Delegación de Hacienda; igual sucede respecto a las autoliquidaciones, notificaciones, recursos, etc.

Esta misma distinción, por los distintos efectos que produce, es la que se echa en falta con respecto a las personas físicas. Parece criticable, por tanto, que la claridad en la delimitación de ambos conceptos que aparece en el Impuesto sobre Sociedades no se haya reproducido respecto a las personas físicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ¹⁹.

¹⁹ En este sentido CORTES DOMINGUEZ, M., manifiesta que «el concepto legal de residencia habitual es en principio válido tan sólo para

2. Domicilio fiscal y domicilio particular

Una vez delimitados el domicilio y la residencia es necesario destacar que en las leyes tributarias particulares e incluso en la propia Ley General Tributaria y en los reglamentos que la desarrollan, junto al domicilio tributario aparecen otros conceptos que no siempre coinciden con el fijado en el artículo 45: el domicilio particular, el domicilio a efectos de notificaciones, el domicilio del representante, el domicilio social. Analizaremos en este epígrafe las relaciones entre el domicilio fiscal y el particular, posponiendo el comentario de los otros tipos de domicilio mencionados a otros lugares de este trabajo respecto de otras cuestiones con las que guardan una mayor relación.

A) *Domicilio fiscal*

Es el concepto genérico que define el lugar donde se encuentran los obligados tributarios para el desarrollo de la función tributaria y que determina, por tanto, la sede del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

Los efectos tributarios a los que se refiere el artículo 45 de la Ley General Tributaria son, sin embargo, más limitados de los que en principio pudiera parecer. Ade-

el impuesto para el que fue dado, lo que permite que, en otros casos, el legislador determine el concepto atendiendo a otros criterios. En este sentido quizá pueda afirmarse que estamos ante un concepto jurídico indeterminado, y que, por tanto, los problemas que suscite su determinación en los casos concretos son cuestiones de derecho más que cuestiones de hecho». *Ordenamiento tributario español, ob. cit.*, pág. 354

más de que ciertas leyes tributarias particulares ofrezcan un concepto propio de domicilio fiscal y específico respecto al del artículo 45, en el orden general no siempre se atiende al domicilio fiscal.

Con respecto a la *competencia territorial* de las oficinas gestoras a que hace referencia el artículo 92 de la Ley General Tributaria, no se atiende sólo al domicilio tributario en el segundo de los criterios, sino también a los siguientes: 1. El lugar en que radiquen los factores productivos, las explotaciones económicas o los bienes inmuebles sujetos a tributación. 3. El lugar en que se utilice el dominio público o se preste el servicio o se realice la actividad u obra. 4. El lugar donde se produzca el hecho o negocio determinante de la transmisión.

El tercer criterio hace referencia a las tasas y contribuciones especiales y el primero y cuarto a tributos de carácter real. Por tanto, parece que el domicilio determina la competencia en el ámbito de los impuestos personales, salvo que otras leyes particulares determinen otra cosa.

Respecto al desarrollo de los actos de la Inspección, el artículo 143 de la Ley General Tributaria establece que podrán desarrollarse indistintamente:

«a) En el lugar donde el sujeto pasivo tenga su domicilio tributario o en el del representante que a tal efecto hubiera designado.

b) En donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.

c) Donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible.

d) En las oficinas públicas a que se refiere el apartado 2 del artículo 145, cuando los elementos sobre los que haya de realizarse puedan ser examinados en dicho lugar.»

Lo que demuestra este precepto es que el domicilio tributario no es un domicilio necesario porque sea el lugar donde se encuentren las pruebas del hecho imponible. Es sólo un lugar de localización del sujeto pasivo que puede ser utilizado junto a otros para la realización de ciertas funciones por parte de la Administración.

Esta opinión aparece confirmada por el artículo 21.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos cuando establece que: «La Inspección de los tributos en cuyo ámbito de competencia territorial se halle el domicilio tributario del interesado podrá examinar cuantos libros, documentos o justificantes deban serle aportados aunque se refieran a bienes, derechos o actividades que radiquen, aparezcan o se desarrollen en un ámbito territorial distinto.»

Este precepto viene a confirmar además la competencia territorial de los Organos de la Inspección en base al domicilio tributario, que se especifica aún más claramente en la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986 que establece que «será el domicilio fiscal que el obligado tributario tenga al iniciarse las actuaciones inspectoras el determinante en su caso de la competencia del órgano actuante de la Inspección de los Tributos incluso respecto de hechos imponibles o períodos anteriores relacionados con un domicilio tributario distinto».

Respecto a la *recaudación*, el artículo 17 del Reglamento General de Recaudación (RD 1684/1990, de 20 de diciembre) establece que «1. A efectos recaudatorios, tratándose de deudas tributarias, se considerará como domicilio de los obligados al pago el señalado en los artículos 45 y 46 de la Ley General Tributaria.

2. Cuando se trate de deudas no tributarias se considerará como domicilio de los obligados el que proceda conforme a las normas que lo regulan».

En este segundo caso se hace referencia a los artículos 40 y 41 del Código Civil y 64 a 69 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Las normas tributarias particulares suelen fijar también el lugar de la presentación de declaraciones y el pago de las deudas tributarias, que con una remisión genérica al órgano de recaudación competente hacen referencia, salvo algunas excepciones, al órgano en cuya demarcación se encuentre el domicilio fiscal de sujeto pasivo.

Por tanto, el domicilio fiscal al que hace referencia el artículo 45 de la Ley General Tributaria sirve para determinar la sujeción a la potestad tributaria de la Administración, básicamente en los tributos de carácter personal, la sede del ejercicio de determinadas funciones de gestión, el lugar de cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias y principalmente, como veremos en su momento, el lugar al que han de dirigirse las notificaciones de la Administración al obligado tributario.

B) *Domicilio particular: el derecho a la inviolabilidad*

El legislador, consciente de que el domicilio fiscal no siempre es el lugar donde se realiza el hecho imponible o se encuentran los datos para comprobar o verificar los declarados por el sujeto pasivo, utiliza otros lugares para ejercer las funciones de comprobación e investigación. Del mismo modo, en el procedimiento de recaudación en vía de apremio puede resultar necesaria la entrada en el domicilio del deudor para el embargo de los bienes que cubran el importe de la deuda no satisfecha.

El problema se plantea cuando uno de estos lugares es el domicilio del obligado tributario. Aparecen así en

nuestras normas tributarias los conceptos de «domicilio particular» o «domicilio del deudor» que parece necesario clarificar, en cuanto pueden no coincidir con el domicilio tributario fijado en el artículo 45 de la Ley General Tributaria

La primera referencia al domicilio particular la encontramos en el artículo 141.2 de la Ley General Tributaria, según el cual: «Cuando el dueño o morador de la finca o edificio o la persona bajo cuya custodia se hallare el mismo se opusiere a la entrada de los Inspectores, no podrán llevar a cabo éstos su reconocimiento sin la previa autorización escrita del Delegado o Subdelegado de Hacienda; cuando se refiera al domicilio particular de cualquier español o extranjero será preciso la obtención del oportuno mandamiento judicial.»

En el desarrollo de este artículo, el Reglamento General de la Inspección establecía en el artículo 39.3 que «cuando la entrada y reconocimiento se refiera al domicilio particular de una persona física será preciso la obtención del oportuno mandamiento judicial si no mediere consentimiento del interesado. Si la misma finca se destina a casa-habitación y al ejercicio de una actividad profesional o económica con accesos diferentes y clara separación entre las partes destinadas a cada fin, se entenderá que la entrada a las habitaciones donde se desarrolle una actividad profesional o económica no lo es al domicilio particular.

A estos efectos se considerará *domicilio particular no sólo la vivienda que sirva de residencia habitual a una persona física, sino asimismo cualquier vivienda o lugar que sirva efectivamente de morada*».

Este artículo plantea diversas cuestiones respecto al domicilio fiscal.

En primer lugar y en el nivel conceptual al que nos estamos refiriendo, el domicilio particular es un concepto más amplio que el del domicilio fiscal, ya que no se trata sólo de la residencia habitual, sino de cualquier lugar que sirva de morada. Desde un punto de vista subjetivo tampoco se hace referencia a que sea el domicilio del sujeto pasivo, sino de cualquier español o extranjero. Limitaba, sin embargo, el artículo 39.3 su ámbito al de la personas físicas.

Según GUIO MONTERO, «el adjetivo particular no añade ninguna calificación jurídica al domicilio, por lo que en principio debe referirse al domicilio sin especificar ninguna otra particularidad. Entiendo que el legislador tributario pretendió llamar la atención sobre la posibilidad de que en el domicilio de una persona se ejerciese al mismo tiempo una actividad económica o profesional (médico que mantiene su consulta en una sala de su domicilio, arquitecto que utiliza la buhardilla de su vivienda como estudio, etc.). Con el fin de evitar cualquier tipo de suspicacia ante estas situaciones, es por lo que el legislador incluyó el adjetivo calificativo que pretende crear una diferencia entre el domicilio y el local de negocio»²⁰.

En nuestra opinión, la interpretación de GUIO MONTERO debe ser revisada a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional. El concepto de domicilio particular debe ser actualmente interpretado de la misma manera que el concepto de domicilio que aparece en el artículo 18.2 de la Constitución, por cuanto tanto el artículo 141.2 como el artículo 130 de la Ley General Tributaria pretenden garantizar, respecto a una actua-

²⁰ GUIO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Lex Nova, Valladolid, 1985, pág. 181.

ción específica de la Administración Tributaria, aquel derecho fundamental.

En un sentido parecido al del domicilio particular, el artículo 130 de la Ley General Tributaria, en el procedimiento de recaudación en vía de apremio, establecía, en la redacción dada al mismo por el artículo 110 de la Ley 33/1987, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, que «previa exhibición del documento individual o colectivo, acreditativo de la deuda tributaria, los Jueces de Instrucción autorizarán, dentro de las veinticuatro horas siguientes a la solicitud, la entrada en el domicilio del deudor, siempre que se manifieste por los órganos de recaudación haber perseguido cuantos bienes sea posible trabar sin necesidad de aquella entrada».

En concordancia con aquella redacción, el artículo 115.4 del Reglamento General de Recaudación de 1990 establece que: «Finalizada la traba de bienes para la que no sea necesaria la entrada en el domicilio o en los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del consentimiento de su titular, si el valor estimado de aquéllos no cubre el importe de la deuda, se solicitará del Juez de Instrucción autorización para la entrada en el domicilio en que se encuentren. A la solicitud se unirá copia del título ejecutivo y justificación de la necesidad de la misma. Las solicitudes pueden referirse a uno o más títulos.

No será necesaria dicha autorización si el titular consiente la entrada en el domicilio.»

Pues bien, por domicilio particular o por domicilio del deudor no cabe entender el domicilio tributario, aunque este último pueda coincidir con aquél.

Estos artículos están haciendo referencia al domicilio tal como se entiende en el orden general y tal como se

encuentra protegido por el artículo 18 de la Constitución ²¹.

La nueva redacción del artículo 130 de la Ley General Tributaria ha sido declarada inconstitucional por la STC 76/1992, de 14 de mayo, y el artículo 39.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos ha sido declarado nulo por la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993.

Ninguna de las dos sentencias inciden, sin embargo, en el tema de fondo que plantean los artículos 141 y 130 de la Ley General Tributaria y el artículo 39.3 del Reglamento General de la Inspección. La primera, porque declara nulo el artículo 130 por razones distintas a la de la inviolabilidad del domicilio; la segunda, porque creemos contiene una doctrina confusa en la interpretación del concepto de domicilio.

Ello no obstante, ambas sentencias han reavivado el polémico tema acerca del alcance del principio de la inviolabilidad del domicilio y los límites que el artículo 18.2 de la Constitución impone a la actuación administrativa. En materia tributaria, como hemos manifes-

²¹ SOLER ROCH, comentando la primitiva redacción del artículo 130 de la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación de 1968, manifestaba que: «Tanto este precepto legal como el artículo 103 del RGR se refieren en todo momento al “domicilio” del deudor, expresión que, en un principio, podría entenderse en sentido técnico estricto como domicilio a efectos tributarios determinado, para personas naturales y/o jurídicas, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 45 LGT Sin embargo, otra posible interpretación que sin duda se aparta del tenor literal, pero se aproxima, en cambio, a la lógica impuesta por la consideración de este trámite (autorización judicial de entrada) como actuación previa al embargo de los bienes del deudor, lleva a integrar el contenido de aquella expresión con todos aquellos lugares en los que puedan localizarse los bienes objeto del embargo, siempre, claro está, que guarden alguna relación de titularidad con el deudor tributario» (*Comentarios a la Leyes Tributarias y Financieras*, t. II. dir. por N. Amorós Rica, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1983, pág. 286)

tado al principio, tales límites pueden afectar a la actividad inspectora y al procedimiento recaudatorio en vía de apremio.

Los preceptos que analizamos están en íntima conexión con el artículo 18.2 de la Constitución, que establece el derecho a la inviolabilidad del domicilio. Según el citado precepto «ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito». Tal derecho fundamental vincula, obviamente, a todos los poderes públicos, incluida la Administración Tributaria, por lo que parece necesario recordar la doctrina del Tribunal Constitucional en la interpretación del concepto de domicilio protegido por el citado artículo.

Los problemas que plantea el artículo 18.2 de la Constitución en orden a la actuación administrativa son de diversa índole. Sistemáticamente son los siguientes: primero, el posible conflicto entre los principios de autotutela administrativa e inviolabilidad del domicilio; segundo, la determinación de la competencia del Juez que ha de otorgar la autorización para la entrada en el domicilio; tercero, el ámbito subjetivo y objetivo que protege el artículo 18.2 de la Constitución.

a) Respecto al posible *conflicto entre autotutela administrativa y derechos fundamentales* debe resolverse, siguiendo a la mayoría de la doctrina, en el sentido de que la Administración en el ejercicio de su potestad de autotutela debe, como el resto de los poderes públicos, respetar los derechos y libertades proclamados en la Constitución ²².

²² A este respecto SOSA WAGNER mantenía, antes de la promulgación de la Constitución, que: «cuando, como en este supuesto, se genera una tensión entre privilegio de ejecutoriedad y derechos fundamentales,

En este sentido SOLER ROCH manifiesta que: «Desde esta perspectiva, tampoco entiendo que pueda considerarse la solicitud de autorización judicial para la entrada en el domicilio del deudor antes de proceder al embargo, contemplada en el artículo 130 de la LGT, como una limitación del privilegio de la autotutela ejecutiva, toda vez que los actos relativos al procedimiento de apremio, como manifestación de aquel privilegio, se realizan, en todo momento, con sujeción al principio de legalidad en la actuación administrativa, cuya legitimidad exige además, ante todo, la observancia de los preceptos constitucionales» ²³.

Sin embargo, la inviolabilidad del domicilio como límite a la potestad de autotutela administrativa ha tenido su origen y desarrollo en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

La primera sentencia del Tribunal Constitucional sobre este tema (STC 22/1984, de 17 de febrero) estableció la necesidad de autorización judicial para cualquier entrada de la Administración en un domicilio, así como el nexo de unión entre la inviolabilidad del domicilio y el derecho a la intimidad. La necesidad de autorización judicial la extendía el Tribunal no sólo a los casos en que se tratara de una resolución administrativa, sino incluso cuando lo que se ejecuta es una resolución judicial.

debe instrumentarse la intervención —todo lo sumaria y ágil que se estime conveniente, pero obligada— del Juez. (...) La generalización de este mecanismo constituiría la vía más adecuada para, por un lado, no dejar inerte a la Administración, lo que no tendría mayor justificación y, por otro, mantener incólume el principio cardinal del residenciamiento jurisdiccional de la tutela y protección de los derechos fundamentales del ciudadano» (*Ejecución forzosa e inviolabilidad del domicilio*, CREDA, núm. 14, 1977, pág. 487).

²³ SOLER ROCH, M. T., en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, ob. cit., pág. 280.

En la doctrina administrativista LOPEZ RAMON mantuvo una postura contraria a la del Tribunal Constitucional. Compartiendo con el alto Tribunal la relación entre la inviolabilidad del domicilio y derecho a la intimidad, el citado autor señala que no hubiera sido difícil compatibilizar la protección del artículo 18.2 de la Constitución con la ejecución administrativa de aquellos actos no orientados a violar la intimidad, pero que precisan para su cumplimiento de la entrada en un domicilio ²⁴.

La rígida doctrina de la citada sentencia, que exigía la autorización judicial en todo caso, tanto para ejecutar resoluciones administrativas como judiciales, ha sido suavizada por la STC 160/1991, de 18 de julio, según la cual la autorización judicial para la entrada en el domicilio no será necesaria cuando proceda de una resolución judicial cuyo fallo lleve implícita la entrada en el domicilio ²⁵.

En materia tributaria, sin embargo, será difícilmente aplicable esta doctrina del Tribunal Constitucional, por cuanto las resoluciones judiciales en dicha materia, por su propio carácter, no tienen por qué depender para su

²⁴ LOPEZ RAMON, F.: «Límites constitucionales de la autotutela administrativa», *RAP*, núm. 115, 1988, pág. 89.

²⁵ En comentario a esta sentencia LAFUENTE BENACHES ha mantenido que: «Así, por ejemplo y en relación a decisiones jurisdiccionales del orden contencioso-administrativo, la ejecución de una Sentencia que declare la conformidad a Derecho de un acto de expropiación o de una declaración de ruina lleva implícita la entrada domiciliaria, siendo redundante e innecesaria —como ha señalado el Tribunal Constitucional en el caso debatido— la solicitud de una nueva resolución judicial que ordene dicha entrada. No ocurrirá lo mismo si la necesidad de entrada domiciliaria no se deriva del fallo jurisdiccional y, por el contrario, obedece a la decisión de la propia Administración para vencer la resistencia del obligado». («Reflexiones sobre la inviolabilidad del domicilio a propósito de la STC 160/1991, de 18 de julio». *CREDA*, núm. 73, 1992, pág. 79).

ejecución de la entrada en el domicilio y, por tanto, no tienen por qué preverla ²⁶.

Esta última sentencia no altera, por tanto, la necesaria autorización judicial para la entrada en el domicilio, tanto para la realización de actividades inspectoras como para el embargo de los bienes en el procedimiento de apremio.

La doctrina establecida en la Sentencia 22/1984 provocó también el problema de la determinación del Juez competente para otorgar las autorizaciones judiciales. La Ley Orgánica del Poder Judicial de 1985, en su artículo 87.2, atribuyó tal competencia a los Juzgados de Instrucción ²⁷.

El artículo 140 de la Ley General Tributaria nada dice sobre esta competencia, mientras que el artículo 130 la atribuía a los Jueces de Paz comarcales o municipales, según el que existiese en cada localidad. Precisamente por ello, la Ley 33/1987, de Presupuestos Generales del

²⁶ En este sentido JUAN LOZANO, A. M., mantiene que «dado el carácter esencialmente pecuniario del cumplimiento de los actos de la Administración Tributaria, parece difícil sostener que la resolución judicial que se emite tras su impugnación es expresión implícita de esa actividad de garante del derecho a la inviolabilidad del domicilio que el órgano del que procede habría llevado a cabo» («Inviolabilidad del domicilio y límites materiales de la Ley de Presupuestos. Un pronunciamiento capital del Tribunal Constitucional», *CREDE*, núm. 76, 1992, pág. 681).

²⁷ La atribución de la competencia a los Juzgados de Instrucción provocó diferentes posturas en la doctrina: NIETO, A., se muestra contrario a esta solución por entender que distorsiona el planteamiento del tema, que nada tiene que ver con la jurisdicción criminal («Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria», *RAP*, núm. 112, 1987, pág. 48); para ALVAREZ-LINERA Y URÍA, sin embargo, es la solución más acertada, por un lado, porque de ellos cabe esperar una actuación más rápida que la de los Juzgados de Primera Instancia y porque si se atribuyera la competencia al Juez de lo contencioso-administrativo, éste se encuentra más alejado del justiciable («La autorización judicial para la entrada en domicilios particulares, en ejecución de actos administrativos», *La Ley*, 1989, t. I., pág. 1039).

Estado, dio nueva redacción al artículo 130 de la Ley General Tributaria, otorgando también la competencia a los Juzgados de Instrucción.

Conectado con la conveniencia de atribuir la competencia a los Juzgados de Instrucción aparece el tema de las facultades que tiene el Juez en orden a conceder la citada autorización ²⁸.

b) *Las facultades del Juez*, en orden a la autorización para la entrada en el domicilio, ha sido un debate clásico en la interpretación del artículo 130 de la Ley General Tributaria y que actualmente se traslada también a la interpretación del artículo 87.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

La fórmula utilizada por el artículo 130 de la Ley General Tributaria: «Los Jueces... autorizarán» y el corto espacio de tiempo para dictar la resolución judicial (veinticuatro horas) obligaban a dilucidar cuáles eran las facultades del Juez en orden a la citada autorización.

El SDFUM mantenía que «no podemos en modo alguno considerar que en virtud del precepto legal transcrito (art. 130 LGT) carezca el Juez de atribuciones para denegar la autorización. Lo que ocurrirá es que semejante denegación habrá de estar fundamentada» ²⁹.

²⁸ Según LOPEZ DIAZ, A.: «Si dicha intervención adquiere carácter automático, sin facultades de control por parte del Juez, creemos que es importante el argumento de la rapidez. Ahora bien, si las facultades otorgadas a los Jueces son relevantes, creemos que debiera pesar más el conocimiento específico de la materia, en este caso de la actuación administrativa, por lo que debiera atribuirse a los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo» (*La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, IEF, Madrid, 1992, págs. 269-270).

²⁹ SDFUM: *Notas de Derecho financiero*, vol. III, dir. por F. SAINZ DE BUJANDA, Universidad Complutense. Madrid, 1975, pág. 260.

A la misma conclusión llegaba SOLER ROCH de una interpretación conjunta del artículo 130 de la Ley General Tributaria y 103 del anterior Reglamento General de Recaudación que preveía la posibilidad de la denegación de Juez. Según la citada autora: «En definitiva, entiendo que de

Esta misma postura fue la mantenida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 22/1984, que aclara en su FJ 4.º que «nada autoriza a pensar que el Juez a quien el permiso se pide y competente para darlo debe funcionar con un automatismo formal».

Esto no significa, como se ha planteado algún autor ³⁰, que el Juez deba comprobar la legalidad del acto o la cuestión de fondo, vulnerando el orden de jurisdicciones, sino que la autorización lo que debe contemplar es la necesidad de la entrada en el domicilio para la ejecución del acto administrativo, la competencia del órgano que la solicita y la individualización del sujeto y del domicilio respecto al cual se autoriza la entrada.

En este sentido la STC 144/1987, de 23 de septiembre, establecía que «el Juez de Instrucción actúa en estos supuestos como garante del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y, en consecuencia, lo único que ha de asegurar es que requiere efectivamente la entrada en él la ejecución de un acto que, *prima facie*, parece dictado por autoridad competente en ejercicio de facultades propias, garantizando al tiempo que esa irrupción en el ámbito de la intimidad se produzca sin más limitaciones de ésta que aquellas que sean estrictamente indispensables para ejecutar la resolución administrativa».

la lectura del artículo 130 LGT, en relación con el artículo 103 RGR, se desprende la existencia de un deber, por parte de la autoridad judicial, de pronunciarse sobre la solicitud formulada por el Recaudador, pero no necesariamente de conceder la autorización requerida» (*Comentario al artículo 130 de la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 283).

³⁰ LOPEZ RAMON, F.: *Límites constitucionales de la autotutela administrativa*, ob. cit., pág. 93; ALVAREZ-LINERA Y URÍA, C.: *La autorización judicial para la entrada en domicilios particulares, en ejecución de actos administrativos*, ob. cit., págs. 1040 y ss.

Una última cuestión en la interpretación del derecho a la inviolabilidad del domicilio es determinar *qué lugares se encuentran protegidos* y *a qué personas se les otorga el derecho a la inviolabilidad del domicilio*. Esto es, el ámbito objetivo y subjetivo del domicilio.

c) Respecto al *ámbito objetivo* del domicilio, la Constitución no ha definido cuáles son los lugares cuya entrada requiere autorización judicial.

En este sentido, el Tribunal Constitucional interpretó en STC 22/1984, de 17 de febrero, que el domicilio al que hace referencia el artículo 18 es un concepto más amplio que el establecido en el Derecho privado o en el Derecho administrativo. Según la citada sentencia: «En relación con este tema debe señalarse que la idea de domicilio que utiliza el artículo 18 de la Constitución no coincide plenamente con la que se utiliza en materia de Derecho privado (...). La protección constitucional del domicilio es una protección de carácter instrumental que defiende los ámbitos en que se desarrolla la vida privada de la persona. Por ello existe un nexo de unión indisoluble entre la norma que prohíbe la entrada y el registro en un domicilio, artículo 18.2 de la Constitución, y la que impone la defensa y garantía del ámbito de la privacidad. Todo ello obliga a mantener por lo menos *prima facie* un concepto constitucional de domicilio con mayor amplitud que el concepto jurídico-privado o jurídico-administrativo» (FJ 2.º).

En concordancia con esta interpretación el artículo 87.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial atribuye a los Juzgados de Instrucción la autorización, en resolución motivada «cuando ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración», garantizando no sólo la inviolabilidad del domicilio sino también

de los «restantes edificios o lugares de acceso dependientes del consentimiento de sus titulares».

d) La interpretación de esta sentencia, como del artículo 87.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, llevó a una conclusión, en nuestra opinión equivocada, según la cual la protección del domicilio sólo se aplicaba a las personas físicas ³¹, y por otro lado, que el bien jurídico que protegía el artículo 87.2 era doble: la intimidad de las personas y el derecho de propiedad ³².

El Tribunal Constitucional no ha dejado, sin embargo, lugar a dudas respecto al *ámbito subjetivo* de aplicación del derecho que estamos examinando.

La STC 137/1985, de 17 de octubre, manifestó que: «Este derecho a la inviolabilidad del domicilio tiene también justificación en el supuesto de personas jurídicas y posee una naturaleza que en modo alguno repugna la posibilidad de aplicación a estas últimas, las que —suele ponerse de relieve— también pueden ser titulares legítimas de viviendas, las que no pueden perder su carácter por el hecho de que el titular sea una u otra, derecho fundamental que cumple su sentido y su fin también en el caso de que se incluyan en el círculo de los titulares de este derecho fundamental a personas jurídicas u otras colectividades.

³¹ NIETO, A.: *Actos administrativos cuya ejecución precisa una entrada domiciliaria*, ob. cit.; LOPEZ RAMON, F.: *Límites constitucionales a la autotutela administrativa*, ob. cit.,

³² QUERALT, J. J., si bien admite el derecho a la inviolabilidad del domicilio para las personas jurídicas, considera que el artículo 87.2 de la LOPJ está protegiendo, por un lado, la intimidad (el domicilio), y por otro, lado la propiedad (restantes edificios o lugares dependientes del consentimiento de sus titulares). Ver QUERALT, J. J.: «La inviolabilidad domiciliaria y los controles administrativos. Especial referencia a las empresas», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 30, 1990.

En suma, la libertad de domicilio se califica como reflejo directo de la protección acordada en el ordenamiento a la persona, pero no necesariamente a la persona física, desde el momento en que la persona jurídica venga a colocarse en el lugar del sujeto privado comprendido dentro del área de la tutela constitucional, y todas las hipótesis en que la instrumentación del derecho a la libertad no aparezcan o sean incompatibles con la naturaleza o la especialidad de fines de ente colectivo» (FJ 3.º).

Del análisis conjunto de estas sentencias nuestra postura es la siguiente:

En primer lugar, la conexión de la inviolabilidad del domicilio con el derecho a la intimidad no es incompatible con que se otorgue tal derecho a las personas jurídicas. En efecto, en el desarrollo de sus actividades las entidades jurídicas tienen un ámbito de privacidad que normalmente está vedado a terceros y cuya protección debe garantizar la Constitución. La intimidad, por otra parte, es un concepto que no tiene por qué circunscribirse exclusivamente a la intimidad familiar propia de las personas físicas, sino que puede extenderse a la intimidad profesional o empresarial predicable de cualquier persona.

Esta vinculación con el derecho a la intimidad es la que impide manejar un concepto estricto de domicilio, que debe extenderse, como lo ha hecho el Tribunal Constitucional, a «los ámbitos en que se desarrolla la vida privada de la persona». De tal manera que lo de menos es el título jurídico que se ostente sobre el lugar, sino el desarrollo dentro del mismo de una actividad privada.

Era evidente que ni el artículo 141.2 de la Ley General Tributaria, ni mucho menos el Reglamento Gene-

ral de la Inspección, respetaban esta doctrina. Ambas normas exigían la autorización judicial sólo en el caso de personas físicas y circunscrito a los lugares que sirvieran de morada a las mismas, esto es, el domicilio particular.

La STS de 22 de enero de 1993 declara nulo el artículo 39.3 del Reglamento General de la Inspección y utiliza la ocasión para pronunciarse sobre el artículo 141.2 de la Ley General Tributaria. Reproduce la Sentencia la doctrina del Tribunal Constitucional acerca de la aplicación del derecho a la inviolabilidad del domicilio a las personas jurídicas.

Por tanto, cuando el artículo 141.2 de la Ley General Tributaria hace referencia al domicilio particular de cualquier español o extranjero hay que entenderlo referido también a las personas jurídicas.

Se aparta la sentencia, sin embargo, de la interpretación que del ámbito objetivo del domicilio hace el Tribunal Constitucional y que parece corroborada por el artículo 87.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

En efecto, el Tribunal Supremo anula el artículo 39.3, que entendía por domicilio particular no sólo la vivienda que sirviera de residencia habitual, sino cualquier vivienda o lugar que sirviera de morada a una persona física, así como cuando consideraba que la entrada a las habitaciones donde se desarrolle una actividad profesional o económica no lo es al domicilio particular si tenía accesos diferentes. Pero lo anula basándose en que el domicilio a que hace referencia el artículo 39.3 no es coincidente con el establecido en el artículo 45.1 de la Ley General Tributaria.

Se expone en la citada Sentencia que: «La Ley General Tributaria, en su artículo 45.1 contiene un concepto de “domicilio fiscal” plenamente coincidente con

el Código Civil (...). No cabe duda que este concepto es claro, armónico con el resto del Ordenamiento jurídico y específico en el orden tributario, por lo que el formularlo en el artículo 39.3 del Reglamento General de la Inspección no hace sino separarse de él —con su inevitable cotejo de nulidad— e introducir confusiones que nunca deben producirse en tan importante materia» (FJ 21.º).

El fallo del Tribunal, en relación con este punto, se expresa en el siguiente pronunciamiento: «Se anula el artículo 39.3 del Reglamento excepto en su primer párrafo o inciso, debiendo estarse a efectos de lo que debe entenderse por domicilio fiscal a lo que dispone el artículo 45.1 de la Ley General Tributaria, y en cuanto al tratamiento del domicilio de las personas jurídicas, a la doctrina del Tribunal Constitucional».

En nuestra opinión no tiene en cuenta el Tribunal, en primer lugar, que el domicilio fiscal no es coincidente con el domicilio civil en el caso de las personas jurídicas, como hemos tenido ocasión de comprobar en el primer epígrafe de este trabajo.

En segundo lugar, al interpretar el domicilio particular como domicilio fiscal, si bien amplía la necesidad de autorización judicial para la entrada en el domicilio de las personas jurídicas, restringe los lugares para los cuales es necesaria la autorización judicial. Precisamente el artículo 39.3, aunque sólo referido a las personas físicas, ampliaba el concepto a otros lugares que no fueran la residencia habitual, que es el criterio establecido en el artículo 45.1 de la Ley General Tributaria. Por otro lado, los criterios de atribución del domicilio para las personas jurídicas establecidos en el artículo 45.1 no sirven para proteger la inviolabilidad del mismo ya que éstas pueden desarrollar sus actividades empresariales o

profesionales en múltiples lugares a uno solo de los cuales, y por sus especiales características, se le reconoce el carácter de domicilio fiscal como punto de conexión para sus relaciones con la Administración Tributaria.

Por tanto, la Sentencia anula acertadamente el artículo 39.3, pero no por las razones que debería hacerlo. Esto es, porque no respetaba el artículo 18.2 de la Constitución cuando precisamente quería garantizarlo; y no lo respetaba porque sólo protegía a las personas físicas y en un ámbito más reducido que el que cabe deducir de la propia Constitución y de la interpretación que del precepto ha hecho el Tribunal Constitucional.

En nuestra opinión, la autorización judicial debiera ser requerida en cualquier lugar para cuya entrada sea necesario el consentimiento de su titular por desarrollarse en él su actividad personal, familiar o profesional que estando vedada a terceros pudiera ser descubierta en el ejercicio de la actividad administrativa.

Ahora bien, esto no significa que la autorización judicial sea necesaria en todos los casos. En primer lugar no será necesaria cuando haya consentimiento del interesado. En segundo lugar, no se pueden considerar datos vedados a la Administración Tributaria todos aquellos que, según los artículos 109 y 110 de la Ley General Tributaria, sean objeto de comprobación e investigación por parte de la Administración Tributaria. En nuestra opinión, la doctrina del Tribunal Constitucional debería ir perfilando también los límites al derecho a la inviolabilidad del domicilio cuando éste se utiliza en contra del interés general, pudiendo provocar, como ha resaltado SANCHEZ GARCIA ³³, una actitud abusiva u obstruccionista.

³³ SANCHEZ GARCIA, N.: «Inspección. Lugar», en *Comentarios a*

El artículo 130 de la Ley General Tributaria también fue declarado nulo por la STC 76/1992, de 14 de mayo, pero el fallo no se basó en este caso en el artículo 18 de la Constitución, sino en la falta de idoneidad de la Ley de Presupuestos (Ley 33/1987, de Presupuestos Generales del Estado para 1988) para modificar la Ley General Tributaria ³⁴.

Según la citada Sentencia, «el artículo 130 de la Ley General Tributaria es ante todo y sobre todo una norma de atribución a un órgano judicial de una función garantizadora de un derecho fundamental, la inviolabilidad del domicilio, y de fijación de las condiciones del ejercicio de dicha competencia. Este es, pues, el contenido del precepto mencionado, por lo que resulta claro su carácter de norma general del régimen jurídico aplicable a todos los tributos, cuya incidencia en la ordenación del programa anual de ingresos y gastos es sólo accidental y secundaria y, por ende, insuficiente para legitimar su inclusión en la Ley de Presupuestos, cuyo contenido propio y su función constitucional (arts. 66.2 y 134.2) resulta desvirtuado por la incorporación de normas típicas del Derecho codificado».

la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, IEF, Madrid, 1991, pág. 1672.

³⁴ RAMALLO MASSANET, J., manifiesta que el razonamiento del Tribunal va dirigido a «que lo inconstitucional es que la Ley de Presupuestos modifique “esta” materia, el Derecho codificado. Por tanto, la inconstitucionalidad en este caso no viene motivada exclusivamente por el instrumento utilizado para la modificación legislativa, sino también por la materia objeto de modificación» («Modificaciones de la Ley General Tributaria por la Ley Anual de Presupuestos Generales», *CT*, núm. 64, 1992, pág. 136). En el mismo sentido, JUAN LOZANO, A. M.: «Inviolabilidad del domicilio y límites materiales de la Ley de Presupuestos. Un pronunciamiento capital del Tribunal Constitucional», *CREDF*, núm. 76, pág. 675.

No se pronuncia el Tribunal, sin embargo, sobre el tema que nos ocupa, aunque, implícitamente del carácter con el que define el artículo 130 se puede interpretar que lo consideraba acorde con el artículo 18.1 de la Constitución.

Por otro lado, la nueva redacción que se le había dado al artículo 130 de la Ley General Tributaria era más idónea que la anterior para la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio ³⁵.

En efecto, el artículo 130, según la redacción de la Ley de Presupuestos para 1988, modificaba la competencia del Juez autorizante, atribuyendo la competencia a los Jueces de Instrucción tal como prescribe la Ley Orgánica del Poder Judicial.

En segundo lugar, hacía referencia al domicilio del deudor, por lo que no pugnaba con su aplicación al caso de las personas jurídicas.

Por último, la entrada se supeditaba a aquellos supuestos en que después de haber embargado todos los bienes para los que no fuera necesaria la entrada en el domicilio, todavía no se hubiera cubierto el importe de la deuda. De tal forma que la entrada en el domicilio se consideraba como una medida excepcional en aquellos casos que resultara imprescindible para satisfacer el importe de la deuda.

Ante la nulidad del artículo 110 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988, que daba nue-

³⁵ La primitiva redacción del artículo 130 de la Ley General Tributaria establecía: «Prevía exhibición del documento acreditativo del crédito tributario o, en su caso, de la relación de deudores, debidamente providenciados de apremio, los Jueces de Paz, comarcales o municipales, según sea el que exista en cada localidad, autorizarán, dentro de las veinticuatro horas siguientes a la solicitud, la entrada del Recaudador en el domicilio de los deudores responsables».

va redacción al artículo 130 de la Ley General Tributaria, debe considerarse sin efecto tal modificación y, por tanto, subsistente la primitiva redacción del artículo 130. Hay que recordar que lo declarado inconstitucional no es el artículo 130 sino la modificación del mismo ³⁶.

No obstante, esta situación aconseja urgentemente una nueva redacción del artículo 130. En primer lugar, porque el artículo 115 del Reglamento General de Recaudación desarrolla el artículo 130 en la redacción hoy anulada, pudiendo provocar problemas de jerarquía normativa respecto al primitivo precepto. En segundo lugar, porque la competencia judicial atribuida originariamente por el citado artículo ha quedado superado por la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Finalmente, es necesario destacar que la entrada en el domicilio, tanto en el desarrollo de la actividad inspectora como en el procedimiento recaudatorio, deberá tener presente la doctrina del Tribunal Constitucional comentada, así como un concepto amplio de domicilio sobre la base de esta doctrina que trasciende, sin duda, el reducido concepto del artículo 45.1 de la Ley General Tributaria.

³⁶ En este sentido, RAMALLO MASSANET, J., ha manifestado que: «No estamos, pues, ante un supuesto de vacío normativo (...), sino de inconstitucionalidad de la modificación, lo que quiere decir que debemos considerarla inexistente, pues, por otra parte, ninguna de las disposiciones derogatorias de la citada Ley de Presupuestos para 1988 se refirió al artículo 130 LGT anterior, esto es, no fue derogado, sino sólo modificado, siendo esto último lo inconstitucional» (*Modificaciones de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales*, ob. cit., pág. 139). La misma posición mantiene CAYON GALIARDO, A.: «Declaración de inconstitucionalidad del artículo 130 de la Ley General Tributaria», *Técnica Tributaria*, núm. 17, 1992, pág. 101.

3. Domicilio y sede de la Administración Tributaria

El domicilio tributario se puede definir sobre la base de la Ley General Tributaria como la sede jurídica de los sujetos pasivos a efectos, fundamentalmente, de sus relaciones con la Administración Tributaria.

Sin embargo, el domicilio del sujeto pasivo no es exclusivamente el que determina el lugar donde estas relaciones con la Administración se pueden llevar a cabo. Como manifiesta SAINZ MORENO, «si el particular tiene un domicilio, la Hacienda tiene sede»³⁷.

Existe una tendencia en la práctica administrativa e incluso en la legislación tributaria a desplazar las relaciones entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria a la sede de los órganos de la Administración.

A este respecto GUIO MANTERO ha mantenido que existe una fuerza atractiva hacia el último supuesto comentado no sólo por la comodidad de los servicios de la Inspección, sino por ser el lugar más conveniente para la inmensa mayoría de contribuyentes, que apenas si tienen documentación con que avalar su conducta tributaria³⁸.

A la sede de la Administración Tributaria se refieren los artículos 142, 143 y 145 de la Ley General Tributaria cuando fijan el lugar para realizar la función inspectora.

El artículo 142.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada al precepto por la Ley 10/1985, de 26 de

³⁷ SAINZ MORENO, J.: *Elementos de Derecho financiero*, 2.ª ed. t. I, parte general, Rafael Castellanos, Madrid, 1988, pág. 268.

³⁸ GUIO MANTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección*, Lex Nova, Valladolid, 1985, págs. 185-186.

abril, establece que para el examen de libros y documentación del sujeto pasivo, cuando se trate de «registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de justificantes exigidos por éstas, podrá requerirse su presentación en las oficinas de la Administración para su examen». En el mismo sentido, el artículo 21.2 del Reglamento General de la Inspección establece que previa conformidad del interesado se puedan examinar los libros y documentación relacionada con las actividades gravadas en las oficinas públicas.

En el mismo sentido, los actos de la inspección pueden desarrollarse indistintamente, según el artículo 143, en el domicilio tributario, donde se realicen las actividades gravadas, donde existan pruebas del hecho imponible o «en las oficinas públicas a que se refiere el apartado 2 del artículo 145, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse puedan ser examinados en dicho lugar». Las oficinas públicas a las que se refiere el precepto son, según el artículo 145, «las oficinas de la Administración Tributaria o del Ayuntamiento del término municipal en que hayan tenido lugar las actuaciones».

La sede representa el elemento estable de localización de la Administración, y en tal sentido el lugar donde los obligados tributarios localizan a la Administración tributaria y se relacionan con ella.

La diferencia fundamental entre el domicilio y la sede es para SAINZ MORENO que «el domicilio privado es un lugar cerrado y la sede pública es un lugar abierto»³⁹. Esta diferenciación viene a confirmar lo que el

³⁹ SAINZ MORENO, J.: *Teoría del procedimiento fiscal*, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Autónoma de Madrid, 1985, pág. 26.

autor denomina «teoría del espejo», según la cual toda figura jurídica que traspasa la línea que separa el Derecho público del Derecho privado cambia de sentido.

De tal manera que las normas jurídicas intentan proteger, por un lado, el domicilio de los sujetos pasivos como lugar cerrado, y abrir, en sentido opuesto, la sede de la Administración. A esta última tendencia responde, por ejemplo, la creación de la Oficina del Contribuyente en el seno de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, a través de la cual se pretende instaurar un centro para la asistencia al contribuyente en todas sus relaciones con la Administración Tributaria.

CAPÍTULO II

Criterios de atribución del domicilio

En el análisis de los criterios de atribución del domicilio es necesario distinguir a qué personas reconoce el artículo 45 de la Ley General Tributaria un domicilio fiscal y cuáles son los lugares relevantes, para las normas tributarias, a efectos de fijar el domicilio.

Podemos partir de la distinción, por tanto, a efectos expositivos de los criterios subjetivos y objetivos de atribución del domicilio.

I. ASPECTOS SUBJETIVOS

1. El domicilio de los sujetos pasivos y de los obligados tributarios

En nuestro ordenamiento tributario junto a los sujetos pasivos, entendidos éstos en un sentido amplio como deudores de la obligación tributaria (contribuyentes, sustitutos y responsables), aparecen otras personas a quienes la ley impone ciertos deberes en relación con el procedimiento de gestión tributaria y a los que, en sentido amplio, el Reglamento General de la Inspección denomina obligados tributarios. Esta terminología es acep-

tada por la mayoría de la doctrina para referirse a los particulares (deudores o no del tributo) a los que la ley exige una serie de conductas en relación con la gestión tributaria ⁴⁰.

La primera cuestión, trascendente para analizar los efectos del domicilio tributario, reside en determinar el ámbito subjetivo del domicilio definido en el artículo 45 de la Ley General Tributaria.

La ubicación sistemática dentro del capítulo III relativo al sujeto pasivo podría llevar a la conclusión de que sólo a éstos se refiere el artículo 45. En el mismo sentido, el apartado segundo del citado precepto únicamente respecto a los sujetos pasivos establece que la Administración podrá exigirles que declaren su domicilio tributario. Finalmente, el artículo 46 sólo a los sujetos pasivos que residan durante más de seis meses en el extranjero les obliga a designar un representante con domicilio en España.

Esta interpretación, utilizando los propios conceptos de la Ley General Tributaria, llevaría a la conclusión de que este artículo se refiere únicamente al contribuyente y al sustituto, dejando fuera de su ámbito de aplicación a los responsables y demás obligados tributarios. Las consecuencias de esta interpretación no podrían ser más ilógicas en el procedimiento de gestión, donde creemos

⁴⁰ Sobre esta cuestión, entre otros, SOLER ROCH, M. T.: «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas», *CREDF*, núm. 25, 1980, págs. 5 y ss.; ESEVERRI MARTINEZ, E.: «Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo», en *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 835 y ss.; CASADO OLLERO/FALCON Y TELLA/LOZANO SERRANO/SIMON ACOSTA: «Una cuestión metodológica previa. ¿Sujetos pasivos o interesados en el procedimiento de gestión?», en *Cuestiones tributarias prácticas, La Ley*, Madrid, 1989, págs. 128-133.

que el domicilio despliega la mayoría de sus efectos.

En nuestra opinión, sin embargo, del propio tenor del artículo 45 se puede realizar una interpretación más amplia que la apuntada anteriormente.

En primer lugar, su ubicación dentro del capítulo III, titulado genéricamente «El sujeto pasivo», no impide una interpretación más amplia, pues en él se incluyen, aunque formalmente la Ley General Tributaria no los considere sujetos pasivos, a los responsables tributarios.

En segundo lugar, el artículo 45 establece que el domicilio fiscal lo será a los efectos tributarios, entre los que debemos incluir no sólo los efectos materiales relativos a la obligación tributaria y a los sujetos deudores de esa obligación, sino todos los efectos que se producen en el procedimiento de aplicación de esos tributos en los que pueden aparecer otros sujetos que se relacionan con la Administración en el desarrollo de este procedimiento.

Por último, el precepto hace referencia a las personas naturales o jurídicas sin referencia a la posición que ocupen respecto a la obligación tributaria; omite, sin embargo, la referencia a los entes sin personalidad jurídica que normas posteriores, como enseguida veremos, han tenido que desarrollar.

En conclusión, el artículo 45 de la Ley General Tributaria fija los criterios de atribución del domicilio para todas las personas que, sea cual sea la posición que asuman en la relación jurídico-tributaria, hayan de relacionarse con la Administración Tributaria. El ámbito subjetivo del domicilio se refiere a todas aquellas personas que se relacionan jurídicamente con la Hacienda Pública en su calidad de sujetos pasivos o con la Administración Tributaria como obligados tributarios.

Otra cuestión distinta es analizar si este criterio es adecuado a la función que cumple el domicilio en las distintas relaciones que la Administración entabla con los particulares. En efecto, el domicilio del artículo 45 de la Ley General Tributaria puede no revestir ningún interés respecto a los sujetos obligados a proporcionar información a la Administración Tributaria, más interesada en conocer el lugar donde se encuentran los datos e informes con trascendencia tributaria.

La legislación tributaria debería tener en cuenta las distintas funciones que puede cumplir el domicilio en el ámbito tributario, así como las distintas relaciones en que se pueden encontrar los particulares con respecto a la Administración Tributaria y utilizar, por tanto, otros criterios, como el del domicilio profesional o empresarial, a efectos del cumplimiento de otros deberes tributarios.

Sin embargo, para completar el estudio del ámbito subjetivo del domicilio, es necesario analizar dos cuestiones. En primer lugar, la omisión por parte de la Ley General Tributaria del domicilio de las entidades sin personalidad jurídica, y por otro lado, la declaración por parte de normas posteriores a la Ley General Tributaria de un domicilio alternativo para las personas físicas cuando éstas ejercen actividades empresariales o profesionales. Esto es, la existencia de un domicilio empresarial.

2. El domicilio de las entidades sin personalidad jurídica

El artículo 45 de la Ley General Tributaria no establece un domicilio para las entidades sin personalidad

jurídica que, como manifiesta el artículo 33 de la misma Ley, pueden ser sujetos pasivos de los tributos cuyas normas así lo establezcan.

Sólo indirectamente, en virtud del artículo 43.4 de la Ley General Tributaria, se podría considerar que el domicilio de dichas entidades será el de su representante. Según el citado artículo: «En los supuestos de entidades, asociaciones, herencias yacentes y comunidades de bienes que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado actuarán en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y de no haberse designado representante se considerará como tal al que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad.»

Este criterio parecería lógico habida cuenta de que, como veremos, el domicilio despliega sus efectos básicamente en toda la actividad administrativa de comunicación entre la Administración y el sujeto pasivo. Esta actividad, obviamente, sólo se puede realizar con los sujetos que gozan de capacidad jurídica y de capacidad de obrar. En ausencia de tal capacidad, serán los representantes de tales entidades los que actúen ante la Administración Tributaria y respecto de los cuales sea necesario conocer su domicilio. El representante de las entidades sin personalidad jurídica será una persona física o jurídica a las que el artículo 45 de la Ley General Tributaria atribuye un domicilio a efectos tributarios; debemos señalar, una vez más, que el artículo 45 de la Ley General Tributaria no hace referencia al sujeto pasivo, sino a personas físicas o jurídicas en cuanto se relacionen con la Administración Tributaria, y en cuyo ámbito

puede incluirse, por tanto, el representante de las entidades sin personalidad jurídica.

Esta interpretación se ha visto, sin embargo, oscurecida por normas posteriores.

Así, el Real Decreto 2529/1986, de 5 de diciembre, por el cual se regula la declaración o relación anual que deben presentar los empresarios o profesionales acerca de sus operaciones con terceras personas, cuando establece en su disposición adicional 2.^a que:

«A los efectos de este Real Decreto, el domicilio fiscal de las entidades sin personalidad que desarrollen actividades empresariales o profesionales será el lugar donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En los supuestos en que resulte dudoso el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con este criterio prevalecerá aquel en que radique el mayor valor del inmovilizado».

En el mismo sentido, el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios establece en su artículo 14 que:

«1. Las declaraciones a que se refiere el presente Real Decreto se presentarán en la Administración o, en su defecto, Delegación de Hacienda en cuyo ámbito territorial tenga su domicilio fiscal el obligado tributario.

2. A efectos de este Real Decreto se entenderá que las entidades no sujetas al Impuesto sobre Sociedades tienen su domicilio fiscal en el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Cuando de acuerdo con este criterio no pueda determinarse el domicilio fiscal, se aten-

derá al lugar donde radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material.»

Estas normas atribuyen a las entidades sin personalidad jurídica el domicilio en función de los mismos criterios que la Ley General Tributaria y el Impuesto sobre Sociedades lo hacen respecto a las personas jurídicas.

Sin embargo, con estas normas no se puede ver, en nuestra opinión, colmada la laguna de la Ley General Tributaria acerca del domicilio de las entidades sin personalidad jurídica.

En primer lugar, las normas transcritas sólo hacen referencia a estas entidades en cuanto realicen actividades empresariales o profesionales, y hay que tener en cuenta a este respecto la tendencia de nuestro ordenamiento tributario, en sus últimas reformas, de establecer un régimen jurídico-tributario común a empresarios y profesionales independientemente de la forma jurídica que adopten.

El domicilio que estas normas establecen para las entidades sin personalidad jurídica puede ser el elegido también para las personas físicas según el artículo 3.1.b) del Real Decreto 2529/1986, de 5 de diciembre, que dispone que «para las personas jurídicas y las entidades sin personalidad el domicilio será siempre su domicilio fiscal. Tratándose de personas físicas podrá servir a estos efectos el lugar donde se halle el establecimiento, despacho u oficina desde el que se realicen sus operaciones y cuando tuviesen varios, el lugar donde tengan centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Estos serán, asimismo, los domicilios en cada caso consignados por los empresarios y profesionales en las facturas que expidan».

No afectan, por tanto, estas normas a las entidades sin personalidad cuando no realicen este tipo de actividades.

Por otro lado, el domicilio fijado en estas normas lo es sólo respecto a los efectos que las mismas determinan. Esto es, el domicilio de estas entidades, así fijado, será el que determinará la competencia de los Organos de la Administración a efectos de recibir las declaraciones acerca de operaciones con terceras personas y asimismo las declaraciones censales de comienzo, modificación y cese en el desarrollo de actividades empresariales y profesionales. Será también el que deban consignar en sus declaraciones sobre operaciones con terceras personas los empresarios o profesionales cuando el tercero sea una entidad sin personalidad jurídica.

El interés, por parte del legislador, de fijar el domicilio de los empresarios y profesionales en el ámbito en que de modo efectivo se encuentre centralizada la actividad empresarial obedece a una finalidad, como luego veremos, fundamentalmente fiscalizadora y de control. Pero en el caso de las entidades sin personalidad jurídica la atribución del domicilio con los mismos criterios que los de las sociedades, alejándose del domicilio del representante, como sería más lógico, enturbia más que aclara la falta de previsión de la Ley General Tributaria a este respecto.

Parece necesario recordar que un importante sector de la doctrina, siguiendo a CORTES DOMINGUEZ ⁴¹, mantiene que la subjetividad tributaria de los entes sin personalidad jurídica agota sus efectos en la configura-

⁴¹ CORTES DOMINGUEZ, M.: «Los sujetos de la obligación tributaria», *RAP*, núm. 48, 1965, pág. 9 y ss.; «Una contribución al estudio de la capacidad tributaria», *Moneda y Crédito*, núm. 94, págs. 87 y ss.

ción del hecho imponible, pero la deuda tributaria es asumida por las personas que integran el ente o comparten la titularidad de los bienes.

Desde esta posición es como se debe entender el artículo 39 de la Ley General Tributaria, que declara deudores solidarios de las obligaciones tributarias a los copartícipes o cotitulares de las entidades sin personalidad jurídica.

El ente desprovisto de personalidad se considerará sujeto pasivo en cuanto se le puede imputar la realización del hecho imponible, pero la Hacienda Pública se dirigirá para el cobro de las deudas tributarias a los copartícipes o cotitulares, que responderán solidariamente entre sí. Del mismo modo, toda la actividad de gestión se dirigirá a la persona que actúe en representación de la entidad, y por tanto, parece más necesario conocer el domicilio de ésta que el de la propia entidad.

Por otra parte, el propio concepto de domicilio aparece ligado a la idea de personalidad jurídica. Si el domicilio es la sede del ejercicio de los derechos y obligaciones, parece evidente que en el caso que nos ocupa el citado ejercicio sólo se puede desarrollar a través de los representantes.

Por último, una de las consecuencias más importantes en el desarrollo de la actividad empresarial, a efectos impositivos, como es la obtención de renta, se atribuye, según el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a los socios, herederos, comuneros o partícipes que no ven, en nuestra opinión, modificado su domicilio por el hecho de participar en una de las citadas entidades.

Precisamente por ello, el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, aunque fija el domicilio fiscal de las entidades sin personalidad jurídica, tal como hemos expues-

to, establece en el artículo 5.2 que en el caso de entidades no sujetas al Impuesto sobre Sociedades se anotarán los datos siguientes: «a) la clase de entidad sin personalidad jurídica de que se trate, y b) los apellidos y el nombre, el número de Identificación Fiscal o, en su defecto, el número de su Documento Nacional de Identidad, el domicilio y la nacionalidad de quien ostente la representación de la entidad según lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 43 de la Ley General Tributaria, así como de cada uno de los miembros o partícipes de aquélla, con indicación de su cuota de participación».

En conclusión, pensamos que el concepto de domicilio sólo puede conectarse con la personalidad jurídica. Los entes sin personalidad jurídica, precisamente por carecer de ella, no son titulares de derechos y obligaciones y, por tanto, no pueden ejercitarlos frente a otros sujetos. Del mismo modo, no pueden tener un domicilio distinto del de sus socios, primero porque las deudas son asumidas por los miembros del ente y segundo porque la actuación frente a la Administración la realizará el representante.

Corroborando esta idea, El Real Decreto de 17 de junio de 1977, por el que se regula la tributación de los Grupos de sociedades en régimen consolidado, determina en su artículo 9 que el domicilio fiscal del Grupo de Sociedades, a todos los efectos relacionados con la declaración consolidada, será el de la sociedad dominante que, como establece el artículo 26 de la misma Ley, ostenta la representación del Grupo en todas las relaciones con la Hacienda Pública.

No obstante, y a pesar de las anteriores reflexiones, no podemos desconocer las ventajas de la elaboración

de un concepto de *domicilio empresarial*, tal como incipientemente aparece en la normativa tributaria respecto a las entidades sin personalidad jurídica y a las personas físicas que desarrollen actividades empresariales y profesionales.

En efecto, dentro del concepto genérico de entidades sin personalidad jurídica, aparecen, como ha resaltado FALCON Y TELLA ⁴², dos supuestos claramente diferenciados: aquellos basados en la pluralidad de personas que forman el ente colectivo —comunidades de bienes y sociedades irregulares— de aquellos otros —herencia yacente— en los que lo relevante es la indeterminación provisional del titular.

De tal manera que se podría otorgar un tratamiento de tipo societario a aquellas entidades que, formadas por una pluralidad de miembros, realizan una actividad empresarial, tal como realiza el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ⁴³. Como reflejo de esta tendencia debemos interpretar las normas que fijan el domicilio de las entidades

⁴² FALCON Y TELLA, R: «La responsabilidad de los copartícipes en los entes sin personalidad (una aproximación a la modificación del artículo 39 de la LGT)», *Impuestos*, t. II, 1985, págs. 81 y ss.

⁴³ El artículo 22 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, de 30 de diciembre de 1980, establece que: «A los efectos de este impuesto se equiparán a sociedades:

- 1.º Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos.
- 2.º Los contratos de cuenta en participación.
- 3.º La copropiedad de buques.
- 4.º La comunidad de bienes, constituida por “actos inter vivos”, que realicen actividades empresariales, sin perjuicio de los dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- 5.º La misma comunidad constituida u originada por “actos mortis causa”, cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años. La liquidación se practicará en todo caso sin perjuicio del derecho a la devolución que proceda si la comunidad se disuelve antes de transcurrir el referido plazo.»

sin personalidad jurídica con los mismos criterios que se utilizan para atribuir el domicilio a las sociedades. Los efectos limitados de las normas de las que derivan impiden, sin embargo, considerar el domicilio empresarial como un concepto general y aplicable a todos los tributos.

3. El domicilio de los empresarios y profesionales

La Ley General Tributaria ofrece el concepto de domicilio sobre la base de la distinción entre personas físicas o personas jurídicas.

En los criterios de atribución del domicilio parece estar implícita, en el caso de las personas jurídicas, la dedicación de estas entidades al ejercicio de una actividad empresarial.

Sin embargo, el desarrollo por parte de las personas físicas de una actividad empresarial o profesional no ha dejado de tener consecuencias en el ámbito de su domiciliación.

Como hemos visto, el artículo 3 del Real Decreto 2529/1986, de 5 de diciembre, regulador de la declaración o relación anual que deben presentar empresarios o profesionales acerca de sus operaciones con terceras personas, permite que como domicilio de las personas físicas se consigne el lugar del establecimiento, despacho u oficina desde el que se realicen las operaciones. Domicilios que serán los consignados por los empresarios y profesionales en las facturas que expidan.

Asimismo, el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, establece que constará en el censo de empresarios y profesionales cuando se trate de personas físicas residentes en España «además de su domicilio fiscal, la lo-

calización del establecimiento, oficina o despacho desde el que realicen sus operaciones, o si fueran varios, el lugar donde tengan efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios en territorio español».

Estas normas no suponen, en nuestra opinión, una derogación de la regla general de la residencia habitual para estos sujetos. En primer lugar, el rango reglamentario de las citadas normas no podían contradecir lo establecido en la Ley General Tributaria. Por eso no imponen a estos sujetos un domicilio distinto al fijado legalmente, sino una opción a efectos también limitados.

El domicilio alternativo que se permite consignar a empresarios y profesionales no altera, en nuestra opinión, los ámbitos de competencia ni las conexiones de carácter general. Se trataría más que de un domicilio del sujeto pasivo, la sede del ejercicio de la actividad gravada.

Realmente, la residencia habitual del empresario o profesional puede no revestir ningún interés para los terceros que se relacionen con el mismo ya que, normalmente, la localización del empresario o profesional se produce en el lugar desde el cual ejerce su actividad.

En este sentido, el artículo 65 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que «el domicilio legal de los comerciantes en todo lo que concierne a actos o contratos mercantiles y a sus consecuencias, será el pueblo donde tuvieren el centro de sus operaciones comerciales».

Del mismo modo, a efectos de la actuación de los Organos de la Inspección puede ser más interesante conocer el lugar donde realizan las actividades gravadas que el lugar de su residencia habitual. Pensemos, incluso, que en determinados tributos que gravan el ejercicio de esta actividad (Impuesto sobre Actividades Económi-

cas) o la renta obtenida por estos sujetos, cuando determinan sus rendimientos a través del régimen de estimación objetiva en la modalidad de signos, índices o módulos, datos como la superficie del local, número de mesas existentes en el mismo, número de empleados, etc., son datos cuya verificación se ha de producir en el lugar donde se realiza la actividad.

El interés por la localización exacta tanto del domicilio como del lugar donde se ejerce la actividad se desprende asimismo del artículo 4.2 del citado Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, que preceptúa que: «cuando haya de figurar en el censo el domicilio de una persona o entidad, o el lugar donde se halle un establecimiento, se expresarán los datos necesarios para su correcta localización, tales como la calle, número de identificación del piso o local, el lugar de situación, la localidad y el municipio. Si se encontrara fuera de poblado, se indicará el término municipal y el nombre del lugar o cualquier otro dato que permita su localización».

Hay que tener en cuenta que por la índole de las relaciones jurídicas entre la Hacienda Pública y el sujeto pasivo es más importante el domicilio de tipo económico que el domicilio conectado al desarrollo de la vida privada.

Esta situación se manifiesta no sólo en el ámbito del domicilio. También la determinación de la residencia habitual, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a partir de la Ley 18/1991, de 6 de junio, no sólo se obtiene por la permanencia en el territorio español, sino por radicar en España el núcleo principal o la base de las actividades empresariales o de los intereses económicos. En estos casos, el domicilio a efectos tributarios debería conectarse con el lugar donde se desarrolle la actividad empresarial o el estableci-

miento permanente, como ocurre con las personas jurídicas.

4. El domicilio de los no residentes

El artículo 46 de la Ley General Tributaria establece:

«1. Los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses cada año natural vendrán obligados a designar una representante con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública.

2. Las personas jurídicas residentes en el extranjero que desarrollen actividades en España tendrán su domicilio fiscal en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios.»

La finalidad originaria del precepto, independientemente de las merecidas críticas que, como más adelante veremos, ha merecido, era lógica.

La Ley General Tributaria pretende que todo sujeto pasivo tenga un domicilio en España para sus relaciones con la Hacienda Pública; se enfrenta al problema de los no residentes que pueden ser sujetos pasivos y les atribuye también un domicilio: para las personas físicas no residentes será el de su representante que la propia norma les obliga a nombrar, y para las personas jurídicas el lugar que en territorio español reúna los mismos requisitos que el domicilio de las personas jurídicas residentes.

Era evidente, como manifiesta ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA ⁴⁴ que el apartado primero del ar-

⁴⁴ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: «El representante tributario de los no residentes», *Impuestos*, núm. 1, 1992, pág. 12.

título 46 fue redactado para las personas físicas y que el denominado representante se limitaba a poner su domicilio al servicio del respectivo no residente. El representante del artículo 46.1 no tenía otra función ni otra responsabilidad que la de vincular al no residente con la Administración Tributaria española en cuanto a notificaciones, a comprobaciones e investigaciones de la Inspección de los tributos, etc.

El citado precepto planteaba indudables problemas de aplicación no sólo por su ineficacia práctica al no contemplar expresamente la ley las consecuencias de su incumplimiento, sino porque la falta de comunicación de la Hacienda Pública con el sujeto pasivo convertía prácticamente en imposible establecer una sanción en caso de haber incumplido el citado deber tributario.

Las normas posteriores a la Ley General Tributaria agravaron más la situación. En efecto, un problema que podía haber sido resuelto con la fijación de un domicilio a efectos de notificaciones por parte del no residente se complicó, en nuestra opinión innecesariamente, con la figura de la representación y sobre todo cuando se estableció la responsabilidad solidaria del representante.

En esta evolución, el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978 y 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción anterior a 1991, imponían a las personas o entidades no residentes que fueran sujetos pasivos de los respectivos impuestos el deber de designar un representante con domicilio en España para que les representara ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por los respectivos impuestos.

El representante no se limitaba a poner a disposición del no residente un domicilio, sino que asumía el cumplimiento de las obligaciones tributarias del no residente.

Un paso más en este protagonismo del representante lo llevó a cabo la Ley 5/1983, de 29 de junio, que reguló el régimen de tributación de los no residentes sin establecimiento permanente, estableciendo la responsabilidad solidaria de los representantes o pagadores de los sujetos pasivos. Según el artículo 17.3 de la citada ley el representante o pagador responderá solidariamente del ingreso de las cuotas correspondientes a los rendimientos cuya gestión a efectos fiscales tengan encomendada o asuman.

De tal manera, como dice ALONSO FERNANDEZ ⁴⁵, que el desplazamiento de una simple obligación formal —notificaciones, etc.— hacia el representante puede ir aparejado de una responsabilidad pecuniaria.

La injusta desproporción de la medida acarreaba además un grave problema práctico, como ha puesto de manifiesto CARBAJO VASCO ⁴⁶: la negativa de muchas personas a operar como representantes por la responsabilidad solidaria que llevaba consigo y la dificultad, por tanto del no residente para nombrar representante.

La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha suprimido la respon-

⁴⁵ ALONSO FERNANDEZ, F.: «El domicilio fiscal», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, pág. 756.

⁴⁶ CARBAJO VASCO, D.: «La fiscalidad de los no residentes en España: perspectiva histórica, situación actual y líneas de reforma en la imposición personal», *AT*, núm. 4, 1992, pág. D-103.

sabilidad solidaria de los representantes, si bien mantiene en el artículo 22, para las personas físicas no residentes en relación con el Impuesto sobre la Renta, y para las personas jurídicas no residentes, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (art. 10 del Impuesto sobre Sociedades, redactado conforme a la disposición adicional 5.^a de la Ley 18/1991), la obligación de nombrar representante con domicilio en España.

Si bien la normativa vigente acertadamente suprime el supuesto de responsabilidad solidaria, es susceptible de las mismas críticas que en su momento se realizaron al artículo 46.1 de la Ley General Tributaria ⁴⁷.

En nuestra opinión, la finalidad originaria del artículo 46.1 de la Ley General Tributaria se debería satisfacer sin necesidad de acudir a la figura de la representación.

El sujeto pasivo no residente debería declarar su domicilio real, fuera en España o en el extranjero, fomentando los Convenios de Asistencia Mutua entre Estados a efectos de información tributaria. Asimismo se le debería dar la opción al no residente entre nombrar un representante en España o fijar un domicilio en territorio español a efectos de notificaciones.

Esta solución parece avalada por el artículo 103.7 del Reglamento General de Recaudación, que a efectos de notificaciones establece que:

⁴⁷ Es necesario recordar además que la obligación de nombrar representante se impone sólo a los sujetos pasivos no residentes, y que en virtud del artículo 12 de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se puede ser residente por radicar en España el núcleo principal o la base de las actividades empresariales o profesionales. De tal manera que se podría producir el supuesto de un residente sin domicilio en España al cual no afectara la obligación de nombrar representante.

«La notificaciones a sujetos pasivos con residencia en el extranjero se harán por el siguiente orden de preferencia:

- a) A su representante en territorio español.
- b) Directamente al sujeto pasivo, si se conoce su domicilio.
- c) En defecto de los dos anteriores, en el *Boletín Oficial del Estado*.

II. ASPECTOS OBJETIVOS

El problema que hay que analizar en este epígrafe es el de los lugares que el legislador tributario ha considerado idóneos para atribuir a los mismos el carácter de domicilio fiscal. Estos lugares son los siguientes:

1. La residencia habitual

A) *Concepto*

La residencia habitual es el criterio que determina el domicilio de las personas físicas. Como manifestamos en su momento, es el mismo criterio que utiliza el artículo 40.1 del Código Civil para fijar el domicilio de las personas físicas en el orden común. Se traslada así al ámbito tributario la polémica acerca del concepto de habitualidad.

La indeterminación del concepto de habitualidad se ha querido concretar en el ámbito tributario a través de dos preceptos:

Por un lado, el artículo 46.1 de la Ley General Tributaria, que al obligar a los sujetos pasivos que residan

en el extranjero durante más de seis meses cada año natural a designar un representante con domicilio en España, se puede interpretar *contrario sensu* en el sentido de que estos sujetos no tienen domicilio en España cuando no residan en su territorio al menos seis meses cada año natural.

Por otro lado, la residencia habitual a la que hace referencia el artículo 45 de la Ley General Tributaria se interpretaba tal como aparecía definida en el artículo 6 de la Ley 44/78, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esto es, por residencia habitual se entenderá, según el citado artículo, «la permanencia por más de ciento ochenta y tres días, durante un año natural, en el territorio español».

Ya hemos manifestado en un punto anterior que la residencia y el domicilio son dos conceptos distintos. El primero determina el ámbito de aplicación de las normas tributarias, y el segundo la localización, dentro de ese ámbito, del sujeto pasivo u obligado tributario.

En nuestra opinión, la Ley General Tributaria utiliza la noción de residencia en un doble sentido: como criterio para la aplicación de las normas tributarias en el artículo 21 y como lugar de localización de las personas a efectos de sus relaciones con la Administración Tributaria en el artículo 45.

La residencia a la que aludía el artículo 6 de la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la residencia a efectos de determinar el ámbito de aplicación de la norma y la modalidad de sujeción al tributo, pero sigue sin definir cuál es la residencia habitual dentro de un territorio, determinación que es, sin embargo, necesaria para fijar el domicilio.

La diferencia entre ambos conceptos se hace más patente con la nueva redacción del artículo 12 de la Ley

18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que define la residencia habitual sobre la base de dos criterios: la permanencia por más de ciento ochenta y tres días en territorio español o que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Si aplicamos este concepto de residencia habitual a la interpretación del artículo 45 de la Ley General Tributaria, resultaría que las personas físicas que residen más de ciento ochenta y tres días en territorio español o tengan en él el núcleo principal de sus actividades empresariales o profesionales en España tendrían domicilio en nuestro territorio, y que además éste se encontraría en el lugar donde el sujeto pasivo permanece durante ese lapso de tiempo o donde se puede localizar el centro de sus intereses económicos. Esta situación sigue sin definir dónde se encuentra el domicilio.

Por ello, en nuestra opinión, el concepto de residencia habitual al que hace referencia el artículo 45 de la Ley General Tributaria no puede ser adecuadamente interpretado con los criterios de residencia habitual de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues se trata de dos conceptos distintos.

La residencia habitual del artículo 45 de la Ley General Tributaria es, a nuestro juicio, un concepto idéntico al que se utiliza en el orden civil. Será aquel lugar, dentro de un territorio, en el que el sujeto realmente vive con la intención de establecerse y que como tal manifiesta como dato de identificación y localización en sus relaciones con terceros, incluida la Administración Tributaria.

Es necesario, por tanto, una voluntad exteriorizada del sujeto para fijar el domicilio, cuya concordancia con

la realidad podrá ser probada por datos objetivos tales como la permanencia durante un cierto tiempo, la inscripción en el padrón municipal, el domicilio declarado a efectos del Documento Nacional de Identidad, etc.

En este sentido, la Orden Ministerial de 30 de diciembre de 1992, que aprueba los nuevos modelos de declaración censal de empresarios y profesionales, al exigir la declaración del domicilio fiscal especifica los siguientes datos: nombre de la vía pública, número, escalera, piso y puerta, Código Postal, Municipio y Provincia.

Estos datos son los que determinan, por tanto, lo que debe entenderse por residencia habitual y por domicilio de las personas físicas: el lugar exacto donde la persona está y puede ser localizada por la Administración Tributaria.

La interdependencia de los conceptos de residencia y domicilio no es, sin embargo, una característica de nuestro sistema tributario, sino que la encontramos asimismo en las normas fiscales de los países de nuestro entorno.

Así, en *Francia* el artículo 4 del Code Générale des Impôts define el domicilio fiscal con una función similar a la que cumple la residencia en el Impuesto sobre la Renta español.

El citado precepto considera que tiene su domicilio fiscal en Francia:

- a) Las personas que tienen en Francia su hogar o el lugar de su residencia principal.
- b) Las personas que ejercen en Francia una actividad profesional, asalariada o no, salvo que justifiquen que esta actividad tiene carácter accesorio.
- c) Las personas que tienen en Francia su centro de intereses económicos.

Por hogar se entiende el lugar donde la persona ha establecido su residencia habitual o la de su familia. Por residencia principal se entiende el lugar en que la persona está presente efectiva y personalmente a título principal. Como regla general se considera que una persona que reside más de seis meses en Francia tiene su residencia principal en este país. El centro de intereses económicos se define como el lugar donde la persona ha realizado sus principales inversiones, el lugar donde administra sus bienes o el lugar donde desarrolla su actividad profesional o donde obtiene la mayor parte de sus rentas.

En el mismo sentido, el domicilio es considerado en la legislación tributaria *italiana* por el artículo 2.2 del TU de los Impuestos sobre la Renta como el municipio donde los residentes se encuentran empadronados, siendo además el domicilio uno de los lugares para determinar la residencia.

En estos sistemas se aprecia que el domicilio está basado en criterios objetivos que facilitan la prueba del mismo. En otros países, sin embargo, se recurre a criterios objetivos para determinar la residencia y a criterios subjetivos para determinar el domicilio.

La ley fiscal *británica*, a efectos del Impuesto sobre la Renta, distingue: domicilio, residencia y residencia ordinaria.

El domicilio de una persona es el lugar donde tiene su hogar permanente, es el lugar donde vive y al que tiene intención de regresar cuando se ausenta al extranjero. Se distingue entre el domicilio de origen, que es el lugar de su nacimiento, y el domicilio de elección si una persona se traslada a otro país con la intención de residir permanentemente en él.

La residencia se obtiene por la permanencia en el territorio o por disponer en él de un «lugar de residencia».

Finalmente, en *Alemania* la ordenanza tributaria alemana define separadamente el domicilio en el artículo 8 y la residencia habitual en el artículo 9.

En la legislación tributaria alemana una persona tiene un domicilio allí donde ocupa una vivienda, en unas circunstancias tales que permiten deducir que la mantiene y utiliza.

La residencia habitual, según la ordenanza tributaria alemana, es aquel lugar donde reside la persona, en unas circunstancias tales que hacen suponer que su permanencia en este lugar o en su distrito no es transitoria. Se presume que una persona tiene su residencia habitual en Alemania si permanece en un lugar sin interrupción durante un período de tiempo mayor de seis meses. Esta presunción no se aplica cuando la estancia en Alemania tiene por objeto visitar el país, vacaciones, cuidados médicos o fines privados similares, siempre que no dure más de un año.

Hay que tener en cuenta, sin embargo, que el criterio de la residencia habitual puede plantear diversos problemas que ni la Ley General Tributaria ni las leyes de los distintos tributos han previsto. Nos referimos a la posibilidad y consecuencias de las situaciones que podríamos considerar anómalas con respecto al domicilio: la pluralidad de domicilios y la carencia de domicilio.

B) *Respecto a la pluralidad de domicilios*

Es evidente que existiendo en el ordenamiento jurídico un domicilio general, el fijado en el artículo 40 del

Código Civil, y domicilios especiales, no hay obstáculo para que una persona pueda tener diferentes domicilios, a cada uno de los cuales se conectará un efecto jurídico distinto. Esto parece claro en el caso de las personas jurídicas, cuyo domicilio general será el domicilio social y el especial —en este caso el domicilio tributario— será la sede de dirección efectiva.

La posibilidad, sin embargo, a la que queremos referirnos es a la posibilidad de que en varios lugares se produzcan las circunstancias determinantes para la atribución del domicilio. Esto es, la existencia de varias residencias habituales para las personas físicas.

La Ley General Tributaria parece presumir que las personas físicas sólo pueden tener una residencia habitual, pero la realidad demuestra que la movilidad geográfica de las personas, por razones profesionales o familiares, puede favorecer la permanencia y habitualidad en diferentes lugares a lo largo del año.

La Ley General Tributaria no aborda ni se plantea esta cuestión del domicilio plural.

Con respecto a este mismo problema en el ámbito del Derecho Civil, DE CASTRO ⁴⁸ aduce a favor de la admisibilidad de la pluralidad de domicilios:

1.º Que el Derecho romano y, siguiéndole a él, la doctrina romanista, admitieron la posibilidad de la existencia de más de un domicilio y no existe razón alguna para creer que el legislador se apartase de este antecedente.

2.º Que no hay obstáculo lógico a su admisión. Puede existir el caso de una persona que resida una parte

⁴⁸ DE CASTRO, F.: *Derecho civil de España*, t. II, *ob. cit.*, págs. 451-452.

del año en un lugar y otra parte del año en lugar distinto y en ambos con carácter de habitualidad.

3.º Que el criterio legal parece ser éste, al no haberse seguido la determinación del domicilio por el establecimiento principal, que es el que ha llevado a la doctrina francesa e italiana a mantener la unidad.

4.º Que es la solución más conforme con el criterio realista del domicilio y la que mejor se compagina con las necesidades de la práctica.

La doctrina mayoritaria admite, además, que en estos casos no se tiene un domicilio alternativo, sino una pluralidad de domicilios ⁴⁹.

La legislación tributaria española no se plantea el problema en el caso de la pluralidad de domicilios. Sin embargo, se ha intentado resolver la misma cuestión en el caso de doble residencia a través de Convenios internacionales.

A este respecto, el artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio prevé en el caso de que una persona sea residente en dos Estados por razón del domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, que su situación se resolverá de la siguiente manera:

⁴⁹ En este sentido, ALBADALEJO sostiene lo siguiente: «Creo equivocado pensar que entonces se tiene alternativamente el domicilio en el punto en el que en cada momento se esté. Ello porque no se cesa de residir en un lugar por el solo hecho de ausentarse materialmente de él (...). Lo exacto no es decir: la ciudad A es ahora la residencia habitual, y mañana ya no es ésta, sino la B; por el contrario, sería exacto afirmar: son —ahora y en todo momento— residencias habituales las ciudades A y B, una que se utiliza unos días y otra, otros», en *Comentarios al Código Civil*, ob. cit., pág. 253.

«a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).

b) Si no pudiera determinarse el Estado en que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente.

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.

d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados contratantes resolverá el caso de común acuerdo.»

Evidentemente en este caso lo que se cuestiona es el sometimiento de la persona a un determinado poder tributario, mientras que en el caso de la pluralidad de domicilios se producirá un supuesto de conflicto de competencias en el seno de la Administración Tributaria.

Los problemas prácticos que plantea la pluralidad de domicilios son de gran importancia en orden a la presentación de las declaraciones tributarias, recepción de las notificaciones de la Administración, etc.

En nuestra opinión, si circunscribimos los efectos del domicilio tributario al ámbito estricto de las relaciones entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo, no existiría obstáculo jurídico alguno para que el sujeto pasivo optara por uno de estos domicilios, siempre que se den las circunstancias objetivas necesarias para que

la voluntad del sujeto pasivo se apoye en datos objetivos, tales como poseer una vivienda, realizar su actividad económica en ese territorio, estar domiciliados en ese territorio su cónyuge e hijos, etc.

C) *No contempla tampoco la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el caso de unidades familiares cuyos miembros tengan domicilios distintos y opten por el sistema de tributación conjunta*

A este respecto la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con el País Vasco, establece en el artículo 7.3 que:

«En el supuesto de que los miembros integrantes de una unidad familiar tuvieran domicilios o residencias distintas, se entenderá competente la Administración que corresponda a la residencia del marido, padre o, en su defecto, la madre»⁵⁰.

El criterio utilizado por las leyes de Convenio con el País Vasco y Navarra no resulta adecuado por cuanto hace prevalecer el domicilio de uno de los cónyuges en función de su sexo, en vez de utilizar un criterio de mayoría de los miembros de la unidad familiar o incluso de nivel de rentas.

⁵⁰ En el mismo sentido el artículo 8.3 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, de Convenio Económico con Navarra, dispone que: «Cuando las personas físicas constituyan una unidad familiar y no opten por la tributación individual, corresponderá a Navarra la exacción del Impuesto cuando residan en territorio navarro el cónyuge varón, el padre o la madre si no existiera matrimonio o hubiese separación judicial o, en defecto de los mismos, todos los miembros de la unidad familiar.»

En cualquier caso, no es un criterio extrapolable con carácter general al problema que estamos abordando.

Con respecto a la normativa común del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cabe hacer, a nuestro juicio, las siguientes observaciones:

En primer lugar, hay que tener en cuenta que el traslado temporal de la residencia de uno de los miembros de la unidad familiar —por ejemplo, por razones laborales— no supone la pérdida del antiguo domicilio fiscal donde se encuentre el resto de los miembros de la unidad familiar. Así se ha pronunciado en el ámbito civil la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y no encontramos obstáculo para aplicarla en el ámbito tributario, que acoge igualmente el criterio de la residencia habitual ⁵¹.

Esta doctrina podría encontrar también su apoyo en el ámbito tributario, aunque la norma cumpla una finalidad distinta y se esté refiriendo a la residencia y no al domicilio, en el artículo 12.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según el cual: «Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando residan habitualmente en España el cónyuge no

⁵¹ En este sentido se pronuncian las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de julio de 1989 y 18 de octubre de 1990. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 13 de junio de 1991 es la que recoge de forma más explícita esta doctrina. En efecto, en el fundamento jurídico tercero el citado Tribunal manifiesta que: «El domicilio de la persona viene determinado por la habitualidad de la residencia, lo que impide que aquél exista en los supuestos de traslado y permanencia de las personas por cortos períodos de tiempo o incidencias personales o profesionales, pues falta esa voluntad de establecerse la persona efectiva y permanentemente; estas situaciones no llevan a la desvinculación con el lugar de origen o procedencia con el que las personas siguen relacionadas, sin intención de alterar la continuidad y con permanencia del epicentro familiar.»

separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.»

En el caso, sin embargo, de que haya una manifestación de voluntad del sujeto pasivo de cambio de domicilio comunicada a la Administración Tributaria, nos encontraríamos ante una pluralidad de domicilios de la unidad familiar. Esta situación no afectaría al sistema de tributación individual, pero en el caso de que los cónyuges optaran por el sistema de tributación conjunta ante el vacío normativo pensamos que se podría optar por la presentación de la declaración en cualquiera de los dos domicilios.

D) *El problema contrario al de la pluralidad de domicilios es la falta de domicilio*

La posibilidad de que una persona carezca de domicilio puede resultar de las siguientes circunstancias: bien porque no se haya tenido ninguno, en el sentido de que en ningún lugar hayan concurrido los requisitos de residencia y habitualidad, o teniéndolo no se haya declarado nunca a la Administración Tributaria; bien porque se abandone el domicilio hasta entonces existente y no se haya constituido otro todavía o no se haya comunicado el cambio a la Administración.

La Ley General Tributaria no sólo no prevé estas situaciones, sino que parece presumir que todo sujeto pasivo residente en España tiene un domicilio en el territorio español. Por eso establece en el artículo 46.1 que: «Los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses cada año natural vendrán obligados a designar un representante con domicilio en

territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública.»

También en este tema las normas forales de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya prevén que: «En el caso de que el sujeto pasivo no hubiera declarado su domicilio fiscal, se considerará como tal, entretanto, el de situación de cualquier inmueble o explotación económica del que figure como titular» ⁵².

La Ley General Tributaria sólo se plantea el problema en el caso de las notificaciones a deudor cuyo domicilio no es conocido por la Administración, como presupuesto para la notificación por edictos (art. 103.6 del Reglamento General de Recaudación), y como causa para declarar un crédito tributario incobrable (art. 164.2 del Reglamento General de Recaudación). Ambos supuestos serán objeto de comentario posteriormente. Sin embargo, es necesario dejar constancia de la falta de previsión de la Ley General Tributaria a este respecto, con la consiguiente inoperatividad, como en su momento veremos, del deber de declarar el domicilio y los cambios que en el mismo se produzcan.

2. El domicilio social

Son posibles dos criterios para determinar el domicilio de las personas jurídicas: el domicilio electivo que deciden los fundadores o socios y el domicilio real im-

⁵² Norma Foral General Tributaria de 31 de mayo de 1981 de Alava (art. 45); Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa (art. 45); Norma Foral 3/86, de 26 de marzo, General Tributaria de Vizcaya (art. 45).

puesto por la ley en consideración a ciertos datos objetivos.

El domicilio social es aquel que la sociedad establece en la escritura de constitución de la misma como sede de sus relaciones jurídicas.

La legislación mercantil exige, sin embargo, ciertos requisitos para establecer el domicilio social. En el caso de las Sociedades Anónimas el artículo 5 del Texto Refundido (RD 1564/1989 de la Ley de Sociedades Anónimas) establece que la sociedad fijará su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección o en que radique su principal establecimiento o explotación⁵³.

Parece que la legislación mercantil adopta el criterio de la sede de dirección efectiva acercándose al concepto de domicilio fiscal del artículo 45 de la Ley General Tributaria. No se puede decir, sin embargo, que sea coincidente, aunque normalmente así lo sea, porque la Ley de Sociedades Anónimas permite que el domicilio social se sitúe en el lugar en que radique el establecimiento o explotación principal.

Ahora bien, la fijación del domicilio social no deja de tener consecuencias tributarias y, curiosamente, no en el ámbito del domicilio fiscal, sino en el de la residencia de las personas jurídicas.

En efecto, a pesar de que el artículo 45 de la Ley General Tributaria sitúa como primer criterio en la determinación del domicilio de las personas jurídicas el do-

⁵³ El artículo 21 del Código de Comercio establece que en la hoja de inscripción en el Registro Mercantil de cada comerciante o sociedad se anotará el domicilio, con especificación de la sucursales que hubiere establecido, sin perjuicio de inscribir las sucursales en el Registro de la Provincia en que estén domiciliadas.

micilio social, éste sólo tendrá efectos tributarios cuando coincida con la sede de su gestión administrativa y dirección de los negocios, prevaleciendo este último cuando haya discordancia entre ambos.

Sin embargo, el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que se considerarán entidades residentes en España las que cumplan cualquiera de los requisitos siguientes: *a)* que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas; *b)* que tengan su domicilio social en territorio español; *c)* que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español.

De esta norma se puede deducir que una entidad será residente cuando las reglas de constitución fijen su domicilio en España aunque no coincida con su domicilio fiscal, y, a su vez, en virtud del tercer criterio también lo será cuando tenga su domicilio fiscal en territorio español.

La separación, sin embargo, de ambos criterios, abunda en la diferenciación para el legislador tributario entre el domicilio social y el domicilio fiscal, pero vuelve a poner de manifiesto la interdependencia que en nuestra legislación tienen los conceptos de residencia y domicilio.

3. La sede de dirección efectiva

El lugar en el que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios es el criterio que utiliza la Ley General Tributaria para atribuir el domicilio fiscal tanto para personas jurídicas residentes como no residentes en España, ya que el artículo 46.2 de la misma ley establece que las personas jurídicas residentes en el extranjero que desarrollen ac-

tividades en España tendrán su domicilio fiscal en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y dirección de sus negocios.

Idéntico criterio es el utilizado por el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para atribuir el domicilio fiscal: éste será el domicilio social si en él está efectivamente centralizada su gestión administrativa y dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radique dicha gestión y dirección.

Acude, sin embargo, el artículo 8 a un criterio subsidiario para el caso de que resulte dudoso el lugar del domicilio fiscal. En estos casos, según el citado artículo, prevalecerá aquel en que radique el mayor valor del inmovilizado.

Esta regla supletoria se debe a una enmienda del grupo socialista al proyecto de ley del Impuesto sobre Sociedades que trataba, como recoge COLMENAR VALDES de «establecer el domicilio fiscal en base a un criterio objetivo —lugar en que radicase la mayoría del inmovilizado según el libro de inventario de la sociedad—, evitando la creación de polos fiscales (aglomeración en las grandes ciudades de las sedes sociales y centros de gestión), así como la ambigüedad del domicilio de las grandes entidades con establecimientos diseminados en diversos puntos del territorio nacional, al tiempo que desplazaba el centro de decisión de donde se encontraban por comodidad los directivos a donde estaba situada la mayoría del personal.

Con este criterio no se resolvía, sin embargo, el problema de ciertas empresas, como el caso de bancos o empresas de transporte, en unos supuestos porque aquel inmovilizado se utilizaba en otros lugares, y en otros,

porque no era posible decidir el lugar en que se asentaba dicho inmovilizado»⁵⁴.

Se reconoció, sin embargo, este criterio como regla supletoria para aquellos casos en que el domicilio fiscal no aparecía claramente derivado de sus explotaciones o centros dispersos.

La interpretación de lo que debe entenderse por lugar donde se realice la gestión y dirección de los negocios la llevan a cabo los artículos 22 y 23 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Según el primero de ellos, el lugar de gestión y dirección de los negocios será aquel en que concurran estas tres notas:

— Contratación: que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la entidad, sin perjuicio de la que es propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas.

— Llevanza de la contabilidad: que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma Delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales.

⁵⁴ COLMENAR VALDES, S.: *Las exenciones, la residencia y el domicilio en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*, XVIII SEDF, IEF, Madrid 1982, pág. 171.

Sobre el debate parlamentario en torno al artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ver MARIN ARIAS, M.: «Domicilio fiscal». en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. IV, vol. 1, págs. 225 y ss.

— Domicilio fiscal de los administradores: que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la entidad en número adecuado para que sea debidamente ejercida la dirección de los negocios sociales.

Para el caso de que en el domicilio social no concurren todas estas circunstancias, el domicilio fiscal se fija, según el artículo 23, en el siguiente orden:

Primero. En el lugar donde coincida la contratación, llevanza de la contabilidad y domicilio fiscal de los administradores.

Segundo. En el lugar donde coincidan la contratación y la llevanza de la contabilidad.

Tercero. En el lugar donde coincidan la contratación y el domicilio fiscal de los administradores con el domicilio social, o bien donde coincidan la llevanza de la contabilidad y el domicilio fiscal de los administradores con el domicilio social.

Cuarto. En el lugar donde coincidan la contratación y la llevanza de la contabilidad con el domicilio social.

Quinto. Si no es posible aplicar ninguno de estos cuatro criterios, el domicilio fiscal coincidirá con aquel lugar en que radique el mayor valor de sus elementos del inmovilizado material, calculado según su valor neto contable.

La primera cuestión que suscita esta exhaustiva enumeración de puntos de conexión es si responden al concepto de gestión administrativa y dirección de los negocios establecido en la ley. Por otro lado, algunos autores se han planteado si esta pormenorizada regulación es de alguna utilidad práctica sobre todo en sociedades de grandes dimensiones.

En este sentido, CARBAJO VASCO y AREVALO ARIAS manifiestan que: «Tras la aspiración, en ocasiones imposible, de llegar a determinar con exactitud dónde radica el domicilio fiscal de la entidad, se encuentra una visión provincial —que no provinciana— de la función inspectora. Según esta visión, cada Delegación de Hacienda es un compartimento estanco, sin ninguna relación en la práctica con las demás que realizan la inspección de las empresas —o personas físicas— domiciliadas fiscalmente en su demarcación, presumiendo implícitamente que tal inspección, basada en un criterio estricto y cerrado de domicilio, va a permitir conocer con exactitud la deuda tributaria de la entidad inspeccionada.

En una sociedad industrial avanzada el domicilio fiscal puede ser secundario de cara a la función inspectora, salvo como elemento centralizador de unas actuaciones que cada vez más han de tener un carácter pluriprovincial. Para que la Inspección sea eficaz ha de contemplar la entidad inspeccionada como un todo diversificado, incluyendo las sociedades participadas y vinculadas de una u otra forma a la primera. Este enfoque exige la ruptura del rígido molde territorial hasta hoy imperante en la función inspectora y presupone la relativa obsolescencia del domicilio fiscal como elemento básico a la hora de cuantificar el hecho imponible» ⁵⁵.

Las críticas de estos autores no se mantienen del todo vigentes tras la publicación del Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Como ya pusimos de manifiesto, la competencia de los Organos de la Inspección

⁵⁵ CARBAJO VASCO, D.; AREVALO ARIAS, J.: «Una nota sobre el domicilio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades», *CT*, núm. 43, 1982, pág. 61

sobre la base del domicilio no supone que no se vaya a realizar esta función por los órganos competentes fuera del ámbito del territorio donde se encuentre el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

En segundo lugar, pueden ser criticables los criterios utilizados por el legislador para fijar el domicilio de las personas jurídicas pero, en cualquier caso, era necesario un desarrollo reglamentario de la genérica expresión que utilizaba la Ley General Tributaria y la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Expresión que, por otro lado, ya no es privativa del ámbito tributario, sino que se utiliza también en la legislación mercantil.

La intención del legislador tributario al fijar para las personas jurídicas un domicilio distinto al social es clara: se pretende que el domicilio, por los efectos que produce en el ámbito tributario, coincida con la realidad y no se deje al arbitrio de los socios que pueden tender a fijarlo en grandes ciudades o en aquellos lugares en los que puedan suponer que por la cantidad de sociedades allí domiciliadas será más difícil estar sometidas al control administrativo. Como ha puesto de manifiesto ALBIÑANA, la desigual distribución geográfica de medios personales y materiales por la Administración Tributaria ha hecho sentir la necesidad de fijar un especial domicilio tributario para las personas jurídicas distinto del domicilio cuya elección se basa en el grado de presión efectiva ejercida por el control por parte de la Administración del cumplimiento de las obligaciones y deberes formales.

Respecto a los criterios utilizados por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades cabe hacer las siguientes consideraciones.

El criterio de la contratación general de la entidad podría ser susceptible de varias interpretaciones. Bien como el lugar desde el cual se realizan las compras generales de la entidad, esto es, las adquisiciones de bienes y servicios y la contratación del personal, o bien como el lugar desde el cual se realizan las transacciones que son propias del objeto social de la entidad, esto es, la mayor cifra relativa de negocios ⁵⁶.

En nuestra opinión, el precepto está haciendo referencia al lugar desde el cual la sociedad centraliza la contratación de los trabajadores y celebra los negocios jurídicos con terceros. Este es el lugar que tiene una mayor proyección exterior frente a terceras personas, incluida la Administración Tributaria.

Además, la norma exige que sea el lugar donde se desarrolle «normalmente» esta contratación.

Para CARBAJO VASCO y AREVALO ARIAS: «Es obvio que resulta prácticamente imposible fijar la frontera entre normalidad y anormalidad en relación con el giro económico de la empresa.

No se puede olvidar, por otra parte, que es en las sucursales o en “otros lugares” donde puede radicar la contratación general de la entidad, careciendo entonces de sentido la alternativa propuesta por el artículo 22.a),

⁵⁶ El artículo 18.5 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, de Concierto con la Comunidad Autónoma Vasca, en la redacción que al mismo le ha dado la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, de modificación del Concierto Económico, interpretando la cifra de negocios como volumen de operaciones, establece que «se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en su actividad». Igual norma contiene el artículo 17 de la Ley de 26 de diciembre del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad de Navarra.

entre negocio general y negocio sucursal o el propio de "otros lugares"»⁵⁷.

La opinión de los citados autores se basa, a nuestro juicio, en una equivocada interpretación de la contratación general. En efecto, los negocios propios de la explotación se llevarán a cabo en las sucursales y en otros lugares, pero el precepto no está haciendo referencia a la cifra relativa de negocios, como hemos manifestado anteriormente.

El criterio de la contratación lo sitúa el artículo 23 como el primero en orden de importancia para determinar el domicilio, cuando tal vez no sea el que mayor relación guarda con la dirección efectiva entendida, en nuestra opinión, como la toma de decisiones acerca de la actividad empresarial.

El segundo criterio que utiliza la norma es el del lugar donde se lleve de modo permanente la contabilidad principal de la entidad. Responde este criterio al desarrollo más que de la dirección efectiva al de la centralización de la gestión administrativa.

En efecto, tanto la Ley General Tributaria como la Ley del Impuesto sobre Sociedades utilizan dos criterios, la gestión administrativa y la dirección de los negocios, aunque el Reglamento desarrolla sólo el de dirección efectiva. En nuestra opinión, la dirección supone dar las pautas o tomar las decisiones acerca del desarrollo de la empresa, mientras que la gestión administrativa hace referencia a la aplicación de esas decisiones así como al desarrollo de la actividad interna de la misma.

⁵⁷ CARBAJO VASCO, D.; AREVALO ARIAS, J.: *Una nota sobre el domicilio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., pág. 60.

La contabilidad principal será la requerida por el Código de Comercio. En efecto, el artículo 280 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece que: «Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades están obligados a llevar contabilidad de conformidad con los preceptos del Código de Comercio y demás normas que les sean de aplicación», y asimismo establece en su apartado segundo que «las sociedades llevarán necesariamente los libros de contabilidad requeridos por el Código de Comercio, que tendrán el carácter de contabilidad principal, así como el registro mayor y los auxiliares a que se refiere el artículo siguiente, cuyo resumen deberá concordar con las anotaciones realizadas en la contabilidad principal.»

Tendrán, pues, el carácter de contabilidad principal los libros establecidos en el artículo 25 del Código de Comercio, según la redacción dada a este artículo por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea. Esto es, libro de Inventarios y Cuentas Anuales (Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la memoria, así como el Libro Diario).

Por último, el criterio del domicilio fiscal de los administradores o gerentes tiene sentido en cuanto éstos ostentan la representación de la sociedad, pero servirá de poco cuando los administradores sean varios, con domicilios distintos o celebren los Consejos de Administración en lugares diferentes a los de sus domicilios respectivos. El número adecuado de administradores para que pueda ser ejercida la dirección de los negocios al que alude la norma será, en nuestra opinión, la mayoría absoluta de los mismos. A este respecto el artículo 140 de la Ley de Sociedades Anónimas establece que

los acuerdos se adoptarán por mayoría absoluta de los consejeros concurrentes a la sesión.

El último criterio que establece la ley con carácter subsidiario es el del lugar en que radique el mayor valor de sus elementos de inmovilizado material, calculado según su valor neto contable.

Se consideran elementos de inmovilizado material, según el artículo 52 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, todos aquellos bienes tangibles, muebles, inmuebles o semovientes que estén incorporados al patrimonio del sujeto pasivo y que se utilicen para la obtención de rendimientos gravados por este impuesto, salvo los elementos que tengan la consideración de existencias.

Poco tiene que ver este criterio con la dirección efectiva de los negocios, pero plantea además problemas prácticos. Por un lado, la valoración del inmovilizado, por efecto de las amortizaciones, las revalorizaciones, mejoras, provisiones afectadas, etc., no es un dato tan inmutable como pudiera parecer de su lectura. Pero es que, además, en el lugar en que radique el mayor valor del inmovilizado puede no encontrarse ninguna de las personas con las cuales la Administración Tributaria pueda relacionarse válidamente. Pensemos, por ejemplo, en una empresa dedicada a la explotación agraria que posee la mayoría de sus fincas en un determinado territorio distinto de aquel en el que se encuentran los administradores o gerentes.

A nuestro juicio, la introducción de este último criterio responde a una finalidad distinta a la que debe responder la atribución del domicilio tributario.

En efecto, como manifiesta MARIN ARIAS: «Lo que sucede es que detrás del domicilio fiscal de los su-

jetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades hay dos temas muy distintos. El primero es el de conocer la realidad del mismo y facilitar las relaciones entre el sujeto pasivo y la Administración. Otro es el de los efectos que los ingresos que produzca ese sujeto pasivo puede tener para la Administración, dicho sea en la acepción más amplia de la palabra, y consecuentemente, los efectos que sobre cierta área territorial puedan tener esos ingresos, y si se admite el gasto que el Estado pueda realizar allí. Y coordinar ambos puntos de vista y los distintos intereses que subyacen en esta materia no resulta de modo alguno fácil»⁵⁸.

En realidad, el criterio de la dirección y gestión de la entidad no es un criterio tan difícil de determinar. En primer lugar, actualmente coincidirá, en términos generales, con el domicilio social en virtud de la armonización de la legislación mercantil con la tributaria en este tema.

En segundo lugar, el domicilio fiscal debe seguir produciendo sus efectos en el ámbito de las relaciones del sujeto pasivo con la Administración Tributaria. Cuestión distinta debe ser si el domicilio fiscal es un criterio adecuado o no para el sometimiento a un poder tributario o para la participación de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos.

Pensemos, como última reflexión, que el criterio de la gestión administrativa y dirección de los negocios determina el domicilio de las personas jurídicas residentes en España como de los no residentes que operen mediante establecimiento permanente, de las entidades sin personalidad jurídica que desarrollen actividades empresariales y de las personas físicas, profesionales o em-

⁵⁸ MARIN ARIAS, M.: «Domicilio fiscal», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, ob. cit., pág. 232.

presarios, cuando opten por el domicilio de su actividad empresarial. Las posibles imprecisiones en la determinación del domicilio de las personas jurídicas, en cuanto desarrollan una actividad empresarial, no se debe tanto a errores del legislador como a la imposibilidad de contemplar toda la casuística que en la dirección y gestión de la empresa se pueda producir. Tal vez sería conveniente flexibilizar la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas a cambio de una mayor coordinación entre los órganos de la Administración tributaria de ámbito territorial distinto en la labor de inspección de los tributos que afecten a las citadas personas.

4. El establecimiento permanente

El concepto de establecimiento permanente tiene una importancia en Derecho tributario que no es necesario resaltar, habida cuenta de que determina una de las modalidades de tributación de los no residentes, tanto personas físicas como jurídicas.

El problema que nos interesa analizar en este momento es la aplicación a estos establecimientos permanentes de los criterios que determinan el domicilio para las sociedades.

El concepto de establecimiento permanente hace referencia al lugar fijo de negocios en el que una persona o entidad no residente efectúa toda o parte de su actividad en otro territorio. Así se refleja en el artículo 5 del modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y en el artículo 7.a) de la Ley del Impuesto so-

bre Sociedades. A este último concepto remite el artículo 16.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ⁵⁹.

El artículo 7.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades califica como establecimiento permanente todos los lugares recogidos en el apartado 2 del artículo 5 del Modelo de Convenio.

Comentando estos lugares, DE LA VILLA ⁶⁰ los ha clasificado en tres categorías: burocráticos, productivos, y de extracción de recursos naturales.

Dentro de los lugares *burocráticos* incluye el citado autor las sedes de dirección, las sucursales y las oficinas.

Son conceptos que aluden a la organización administrativa de la empresa. «Sede de dirección» hace referencia a control y dirección de negocios, mientras que «oficina» alude, propiamente, a gestión administrativa; a este término puede asimilarse el de «sede de administración». «Sucursal» es un concepto más amplio, casi equivalente al omnicomprendido de empresa. El concepto tiene, no obstante, contenido estrictamente económi-

⁵⁹ El artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE de 1977 establece en los primeros apartados lo siguiente:

«1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos.»

⁶⁰ DE LA VILLA, J. M.: «Convenios fiscales de doble imposición», en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, t. XIV, *ob. cit.*, pág. 104.

co al carecer de personalidad jurídica. La «filial» es entidad que sí ostenta tal cualidad.

Para DE LA VILLA, son lugares *productivos* las «fábricas» y los «talleres». Para el citado autor «en el total de una empresa cada elemento contribuye a la productividad del conjunto; pero desglosando tales elementos cabe diferenciar los productivos en sentido estricto y los de gestión y administración. El Modelo se refiere a «fábricas» y «talleres», diferenciando las instalaciones que integran el ciclo productivo de una mercancía o bien las que pueden no tener este carácter integral. La incardinación de aquellos elementos en el concepto de establecimiento permanente completa, en tal caso, la definición general dada en el apartado 1, atribuyéndose al establecimiento el carácter productivo que del mismo, frecuentemente, se predica.

Como *lugares de extracción de recursos naturales* se incluyen «las minas, canteras, pozos de petróleo o gas, explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales». Los supuestos integrados en este tercer apartado coinciden en que el común denominador lo constituye la extracción de recursos naturales y que la calificación de establecimiento proviene más de la actividad que de la instalación en sí ⁶¹.

⁶¹ Todos estos lugares aparecen pormenorizados en el artículo 7.a) de la Ley de Impuesto sobre Sociedades: «Se entenderá que una sociedad realiza operaciones en España por medio de establecimiento permanente cuando directamente o mediante apoderado posea en territorio español una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a doce meses; agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, o cuando posean minas, canteras, pozos de petróleo o de gas, explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, o realice actividades profesionales o ar-

A pesar de las críticas que algunos autores han realizado del concepto de establecimiento permanente ⁶², se trata de un concepto más exacto y pormenorizado que el de domicilio fiscal de las sociedades. Pero plantea a su vez el problema de aplicar al mismo los criterios de delimitación del domicilio.

La norma general sobre el domicilio de las personas jurídicas no residentes la establece el artículo 46.2 de la Ley General Tributaria según el cual:

«Las personas jurídicas residentes en el extranjero que desarrollen actividades en España tendrán su domicilio fiscal en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios.»

Esta norma general se aplica, sin embargo, sólo a las personas jurídicas que operen en España por medio de establecimiento permanente, ya que en los demás supuestos de sujeción por obligación real, el domicilio de estas entidades será el de su representante, según el artículo 10 de la Ley y 27 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a la aplicación de los criterios de determinación del domicilio de los residentes se plantean las siguientes cuestiones:

En primer lugar, no es posible aplicar el criterio del domicilio social, obviamente, ya que si el domicilio social estuviera en España se trataría de una entidad residente.

tísticas, o posea otros lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad.»

⁶² Ver CARBAJO VASCO, D.: «El concepto de “establecimiento permanente” en el modelo de la OCDE: consideraciones y crítica», *CT*, núm. 52, 1985, págs. 41 y ss.

En segundo lugar, el criterio de la «efectiva gestión y administración de los negocios» no se puede entender como la sede de dirección efectiva, ya que éste es el tercer criterio por el que, según el artículo 9 de la Ley, una sociedad se considera residente en España ⁶³.

Por último, el artículo 309 del Reglamento desvirtúa la atribución de domicilio a estos establecimientos permanentes. El citado precepto considera representantes de los establecimientos permanentes a quienes estuvieran facultados para contratar en nombre del mismo. Pero establece en su apartado segundo que: «Cuando las personas facultadas para contratar en nombre del establecimiento permanente no tuviesen su residencia habitual en territorio español, la entidad vendrá obligada a designar una persona física o jurídica con domicilio y residencia en España para que los represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto. Se plantea entonces el problema de cuál sea el domicilio de los establecimientos permanentes: si el de su representante o el que resulte de la aplicación de los criterios del artículo 27 del Reglamento.

⁶³ FERNANDEZ JUNQUERA, M., ha manifestado en este sentido que: «La exigencia legal de que la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios tenga lugar en España supone, en mi opinión, que estas entidades han de tener otra sede en el extranjero, pues en el caso contrario estaríamos ante el supuesto recogido en el apartado 3.º del artículo 9, es decir, ante una de las circunstancias de las que se deriva la residencia en España de estas entidades. Lo que, a su vez, significaría, primero, que esta norma (art. 8.4 de la Ley del Impuesto) quedaría vacía de contenido, y segundo, y de mayor trascendencia, que dichas sociedades al entrar en el apartado c) del artículo 9, serían consideradas residentes en España y tributarían, en consecuencia, por obligación personal en el Impuesto» («Residentes en el extranjero», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, ob. cit., pág. 779.

En nuestra opinión, el problema reside en establecer un concepto general de domicilio para estos establecimientos sin distinguir los supuestos de establecimiento permanente que el propio Reglamento utiliza para atribuir, a cada uno de ellos, un distinto régimen de tributación.

Por tanto, se deberían distinguir las siguientes clases de establecimiento permanente:

— *Establecimiento permanente con actividad continuada.*

Para QUINTAS BERMUDEZ «el caso típico de establecimiento permanente es el que se establece como lugar de negocios, sin constituir una nueva sociedad, en un territorio distinto al de residencia, sin que tenga un permanencia prefijada. En este caso estamos ante una forma de empresa que realizará una actividad económica continuada en territorio español que tratará de competir con las restantes empresas societarias o individuales operantes en el país, por lo que su tratamiento fiscal debe ser también semejante, tanto en lo relativo a la determinación de la base imponible como en el tipo de gravamen y ajustes e incentivos fiscales aplicables a los sujetos pasivos por obligación personal»⁶⁴⁻⁶⁵.

⁶⁴ QUINTAS BERMUDEZ, J.: *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Madrid, 1984, pág. 989.

⁶⁵ El Reglamento considera en el artículo 314 que se encuentran en esta situación las entidades no residentes en las que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que directamente o mediante apoderado posean en territorio español una sede de dirección, sucursal, oficinas fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos, desde los que se desarrolle una explotación económica que cierre un ciclo mercantil.

b) Que dispongan en territorio español agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

En el caso de que este tipo de establecimiento permanente realice sus actividades en varios lugares, estaremos en presencia del supuesto al que cabrá aplicar los criterios de determinación del domicilio, referidos exclusivamente al establecimiento permanente en España. Pero generalmente el domicilio coincidirá en el lugar en que esté situado tal establecimiento permanente.

Es necesario distinguir, sin embargo, el supuesto en el que un establecimiento permanente realiza su actividad en varios lugares de la existencia de una pluralidad de establecimientos permanentes.

A este respecto el artículo 311 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece que:

«1. Una misma entidad no residente en territorio español podrá disponer en el mismo de diversos establecimientos permanentes cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que realicen actividades claramente diferenciables.

b) Que la gestión de las mismas se lleve de modo separado.

2. En los casos previstos en el apartado anterior, cada establecimiento permanente tributará de modo independiente, para lo que deberá adoptarse para cada

c) Que posean en territorio español minas, canteras, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de trabajo en los que se realice toda o parte de su actividad.

d) Que posean en territorio español explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, siempre que efectivamente desarrollen las actividades correspondientes.

e) Que realicen de modo continuado o habitual en territorio español actividades profesionales o artísticas.»

uno una denominación diferenciada y solicitarse diferente número de identificación fiscal.»

En este último supuesto, en nuestra opinión, cada establecimiento permanente tendrá también su propio domicilio fiscal, lo que se deduce de la gestión y contabilidad separada, así como de su tributación independiente.

— *Establecimiento permanente con actividad esporádica.*

CLAVIJO HERNANDEZ define estos establecimientos permanentes como «aquellas entidades no residentes que realicen actividades empresariales planificadas temporalmente, actividades que se caracterizan precisamente porque si bien desde un punto de vista técnico es evidente la existencia de un “lugar de trabajo” o “base fija”, desde el punto de vista administrativo la gestión —generalmente ocurre así— está centralizada en el extranjero (en la casa matriz o en la sucursal de otro país, lo que las diferencia con nitidez de las actividades de los otros establecimientos permanentes» ⁶⁶.

El artículo 323 del Reglamento considera que pertenecen a esta clase de establecimientos permanentes:

1) Obras de construcción, instalación o montaje de duración superior a doce meses.

2) Servicios de cualquier tipo en favor de terceros durante más de ciento ochenta y tres días en un período anual, cuando no resulten realizados por una sucursal en España.

⁶⁶ CLAVIJO HERNANDEZ, F., en FERREIRO LAPATZA/CLAVIJO HERNANDEZ/MARTIN QUERALT/PEREZ ROYO: *Curso de Derecho tributario*, 8.ª ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 330-331.

3) Explotaciones económicas desarrolladas o a desarrollar por un período superior a tres años.

En este caso será difícil aplicar el criterio de la sede de dirección y administración, por lo que si el domicilio coincide con el del establecimiento habrá de basarse en el de la sede de explotación, lugar al que algún autor ha asimilado al del mayor valor del inmovilizado.

— *Establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil.*

Según el artículo 328 del Reglamento, se considera que son establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil «aquellas entidades no residentes que, disponiendo en España de una instalación o lugar de trabajo, destinan los productos o servicios en ellos realizados a su propio uso, sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por tal instalación o lugar de trabajo».

También en este caso el domicilio coincidirá con el lugar en el que esté situado el lugar de trabajo o la instalación, por la dificultad de utilizar cualquier otro criterio.

CAPÍTULO III

Efectos jurídico-tributarios del domicilio

I. EFECTOS MATERIALES: EL DOMICILIO COMO CRITERIO DE SUJECION Y DE ATRIBUCION

La diferenciación entre residencia y domicilio, habida cuenta del carácter interdependiente de los términos con los que aparecen definidos, no resulta fácil si no es recurriendo a los distintos efectos que uno u otro lleven consigo.

La residencia, además de punto de conexión en la aplicación de los tributos de carácter personal, tiene importantes consecuencias en la estructura del hecho imponible de estos gravámenes, de los cuales cabe destacar, siguiendo a DE JUAN Y PEÑALOSA ⁶⁷, los siguientes:

— El residente puede ser gravado por todas sus rentas, cualquiera que sea el lugar de obtención de las mismas. En el residente cabe la acumulación de sus rentas (o patrimonio) que miden su capacidad contributiva. Por el contrario, el no residente podrá ser gravado, a lo

⁶⁷ DE JUAN Y PEÑALOSA, J. L.: *La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria*, ob. cit., págs. 168 y ss.

sumo, por las rentas obtenidas en el país de la fuente.

— Sólo en el residente cabe personalizar el gravamen ajustándolo no sólo a su capacidad económica, sino también a sus circunstancias personales y familiares. En consecuencia, sólo respecto del residente puede aplicarse el tipo pleno de gravamen, porque la pretensión de una tributación a tipo pleno respecto de los no residentes, en los que no es posible apreciar ni su capacidad contributiva completa ni su situación personal, conduce a resultados absurdos.

— Tratándose de sociedades y otras personas jurídicas, las consecuencias son similares. La personalización plena sólo es posible respecto de las sociedades residentes que tributan por el beneficio mundial. Ello no obsta, sin embargo, que a las sociedades que actúan en un país por medio de un establecimiento permanente se les otorgue un estatuto de semirresidencia que lleva consigo la aplicación del régimen fiscal propio de los residentes, aunque limitado al cómputo de la renta obtenida en el país donde radique.

— Finalmente, otra consecuencia inherente a la residencia es la necesidad de evitar la doble imposición por parte del país del que sea residente el contribuyente.

El domicilio, por el contrario, como lugar de localización de los obligados tributarios a efectos de sus relaciones con la Administración Tributaria no tendría efectos materiales sobre el tributo, y, por otro lado, sería un dato necesario para la aplicación de todos los tributos no sólo los de carácter personal.

Ahora bien, del mismo modo que la Ley General Tributaria en 1963 no podía prever las consecuencias materiales de la residencia en impuestos que en aquella época no existían —y de ahí el carácter escueto de su

definición— no podía tener en cuenta tampoco la organización territorial del Estado establecida en la Constitución de 1978 y la nueva dimensión que el domicilio fiscal podía tener a partir de aquella fecha.

La organización territorial de Estado establecida en la Constitución Española ha requerido, en el ámbito del Derecho tributario, la delimitación de los criterios que expresen quiénes quedarán sujetos al poder tributario de las Comunidades Autónomas y en virtud de qué criterios se atribuirá el producto de los tributos cedidos.

Realmente los problemas son distintos según se trate de Comunidades Autónomas con regímenes económicos de concierto o convenio (País Vasco y Navarra) o Comunidades Autónomas del régimen general. En las primeras los puntos de conexión no sólo son decisivos para la aplicación de tributos propios, como ocurre en el resto de las Comunidades Autónomas, sino para fijar el sometimiento a los tributos concertados que trasladan al ámbito interno problemas parecidos a los que se pueden producir en el ámbito internacional. Por otro lado, a las Comunidades con regímenes especiales no les afecta la atribución de la recaudación de los tributos cedidos.

Debemos distinguir, por tanto, lo que es punto de conexión para el sometimiento al poder tributario de las Comunidades Autónomas, que en el caso del País Vasco y Navarra se extiende al sometimiento a los tributos concertados, de lo que son criterios de atribución de la recaudación de los tributos cedidos en el caso de las Comunidades Autónomas de régimen general.

Respecto a la sujeción al poder tributario, en el caso de las Comunidades Autónomas con régimen de concierto y convenio se rigen también básicamente por los

criterios de residencia efectiva (impuestos personales) y territorialidad (los demás impuestos), aunque en ciertos tributos concertados aparece también la referencia a la condición política vasca o a la vecindad civil ⁶⁸.

Respecto a las sociedades, tributarán en el País Vasco o en territorio común atendiendo al domicilio fiscal y a la cifra relativa de negocios. Aparece aquí el domicilio como punto de conexión en el ámbito de aplicación de las normas, si bien no con carácter exclusivo, ya que se combina con el criterio del lugar de realización de las operaciones y del volumen de éstas ⁶⁹.

⁶⁸ El artículo 9 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, establece respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que «corresponderá a las Diputaciones forales la exacción del Impuesto cuando el perceptor de los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos en el País Vasco sea un residente en el extranjero que conserve la condición política de vasco con arreglo al artículo 7 del Estatuto de Autonomía». En el mismo sentido el artículo 8 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, de Convenio Económico entre el Estado y Navarra.

⁶⁹ El artículo 18 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, establece: «1.º Corresponde a las Diputaciones forales del País Vasco la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos:

a) Los que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiese excedido de 300 millones de pesetas.

b) Los que operen exclusivamente en territorio vasco y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 300 millones de pesetas, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

2.º Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 300 millones de pesetas tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19 y 20 siguientes.» La misma norma contiene el artículo 17 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y Navarra.

El sistema de cifra relativa de negocios se concreta en un reparto de las cuotas a ingresar por el contribuyente entre el Estado y la Comunidad Autónoma. Este sistema fue uno de los debatidos durante la primera mitad de este siglo para solucionar los problemas de distribución de los impuestos directos entre territorios diversos. Este sistema ha sido sustituido a nivel internacional por el sistema de tributación y contabilidad separada en torno al concepto de establecimiento permanente, solución acogida igualmente por España en sus normas internas como en los convenios de doble imposición. Precisamente por ello se ha criticado el mantenimiento de este sistema rechazado a nivel general para solucionar un conflicto territorial interno, que habría podido ser solucionado con los mismos criterios del Derecho tributario internacional ⁷⁰.

En el resto de las Comunidades Autónomas se sigue un criterio territorial. En primer lugar, la residencia pierde importancia habida cuenta de la dificultad en establecer por parte de estas Comunidades Autónomas tributos de carácter personal cuyo hecho imponible no se encuentre ya gravado por el Estado (art. 6.2 LOFCA), y, por otro lado, el carácter territorial es el predominante por las limitaciones que impone la Constitución en el artículo 157.2 y el artículo 9 de la LOFCA. Así, no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma; no podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio, ni la

⁷⁰ En este sentido, QUINTAS BERMUDEZ, J.: «Notas y sugerencias sobre el régimen de cifra relativa», *RDFHP*, núm. 164, 1983, págs. 401 y ss.

transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

Sin embargo, la residencia y el domicilio aparecen como criterios principales para la atribución de los rendimientos procedentes de los impuestos cedidos.

Se encuentran cedidos a las Comunidades Autónomas: el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, salvo en lo que afecta a rehabilitación y transmisión de títulos nobiliarios, las tasas y demás exacciones sobre el juego.

El artículo 10.4 de la LOFCA establece que «sin perjuicio de los requisitos específicos que establezca la ley de cesión:

a) Cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos.

b) Cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se llevará a cabo en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias.

c) Cuando los tributos graven operaciones inmobiliarias, su atribución a las Comunidades Autónomas se realizará en función del lugar donde radique el inmueble».

La enumeración de los puntos de conexión que luego realiza la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, puede sistematizarse, de la siguiente forma:

— La residencia habitual de las personas físicas o el domicilio fiscal si son personas jurídicas: del causante en el Impuesto sobre Sucesiones (en este caso obviamente, residencia habitual de la persona física); del sujeto pasivo, en el Impuesto sobre el patrimonio, en el impuesto que grava las donaciones de bienes muebles y derechos, en el ITPAJD cuando grava transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, la constitución de préstamos, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones; la constitución de concesiones administrativas de explotación de servicios; y el aumento y disminución de capital, fusión por absorción, transformación y disolución de sociedades.

— El domicilio social: en el ITPAJD cuando grava la constitución de sociedades y la fusión con extinción de sociedades integradas y creación de una nueva.

— El lugar donde radiquen los bienes: en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando grava las donaciones de bienes inmuebles; en el ITPAJD cuando grava la constitución de préstamos con garantía real sobre bienes inmuebles y cuando grava la constitución de concesiones administrativas de bienes.

— El lugar en donde se formaliza la operación gravada: en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y en el de Transmisiones Patrimoniales cuando grava la transmisión de acciones, derechos de suscripción, participaciones sociales, obligaciones o títulos análogos y cuando grava la constitución de préstamos con garantía real.

— El lugar donde se realiza el hecho imponible: en las tasas y demás exacciones sobre el juego.

En general, como vemos, el rendimiento del impuesto cedido, salvo excepciones, se atribuye a la Comuni-

dad Autónoma en cuyo territorio tiene su residencia habitual el sujeto pasivo, si es persona física, o su domicilio fiscal, si es persona jurídica.

Según FERREIRO ⁷¹ «la ley contrapone de forma reiterada y un tanto sorprendente la residencia habitual de las personas naturales y el domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando, como es sabido, el domicilio fiscal de las personas naturales es, según el artículo 45 de la LGT, el de su residencia habitual. Bastaría, pues, hablar en ambos casos de domicilio fiscal».

Esta consideración sería acertada si no fuera porque la ley de Cesión ofrece el concepto de residencia habitual en iguales términos en que aparecía en la Ley 44/78 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Establece el artículo 9 de la ley de cesión de tributos que: «Se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de que se trate cuando permanezcan en su territorio por más de 183 días durante el año natural.

A estos efectos no se tendrán en cuenta las ausencias del indicado territorio cuando, por las circunstancias en las que se realicen, pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años.»

Sin embargo, con respecto a las personas jurídicas, acoge el concepto de domicilio fiscal de la Ley General Tributaria, al establecer en el artículo 10 que «se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de que se trate cuando tengan en dicho territorio su domicilio social y en el mis-

⁷¹ FERREIRO LAPATZA, J. J., en FERREIRO/CLAVIJO/MARTIN QUERALT/PEREZ ROYO: *Curso de Derecho tributario. Parte especial*, 7.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 623.

mo esté, efectivamente, centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios».

Creemos que es acertado por parte de la Ley de Cesión de Tributos hacer referencia a la residencia habitual y definirla. Si hubiera establecido el domicilio fiscal en el caso de las personas físicas habría trasladado a este ámbito la polémica acerca de la interpretación de la residencia habitual del artículo 45 de la Ley General Tributaria, sobre la cual no hay unanimidad respecto a que se pueda interpretar con los criterios que ofrece la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pero es que además, en este caso, tampoco se trata de localizar a las personas, y, en consecuencia, lo de menos es dónde se encuentre su domicilio dentro de ese territorio, sino saber el grado de vinculación con el mismo, lo cual lo proporciona el concepto de residencia y no el de domicilio.

En este sentido, se podría plantear la revisión del concepto de residencia habitual que aparece en la Ley de Cesión, a la luz del nuevo concepto que de la misma realiza la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pensemos que si se lleva a cabo la cesión de un porcentaje en la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deberían ser revisados los criterios de atribución ⁷². Si el Estado puede considerar residentes en su territorio, a efectos de este impuesto, a las personas que tengan la base de sus negocios o inte-

⁷² Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 20 de enero de 1992 sobre el Sistema de Financiación Autonómica en el período 1992-1996 (*PEE*, núm. 40, 1992, págs. 104 y ss.). El Consejo de Política Fiscal y Financiera considera deseable asignar a las Comunidades Autónomas un mayor grado de corresponsabilidad fiscal, fomentando las posibilidades que ofrece la LOFCA, especialmente en el contexto de la variable esfuerzo fiscal.

reses económicos en España, la cesión de una parte de lo que con tal impuesto se recaude no debería basarse sólo en la permanencia en el territorio de la Comunidad Autónoma, sino en la vinculación económica del sujeto con el citado territorio.

Respecto a las personas jurídicas también parece acertado acoger el criterio del domicilio fiscal. Es evidente que, en el ámbito de las Comunidades Autónomas, no se puede utilizar el concepto de residencia de las personas jurídicas, porque tal concepto no viene definido en la Ley General Tributaria y las normas que lo definen (el Impuesto sobre Sociedades) hacen referencia a criterios como la constitución conforme a las leyes españolas o el domicilio social en España que no sirven para vincular a una sociedad a una determinada Comunidad Autónoma. En cambio el domicilio fiscal, tal como aparece definido en la Ley General Tributaria o en la propia Ley de Cesión, otorga una conexión de la persona jurídica con el territorio que legitima la percepción por parte de dicha Comunidad Autónoma de la recaudación de tributos que graven las operaciones realizadas por dichas entidades.

Una excepción se produce en los supuestos de constitución de sociedades y en el de fusión con extinción de las sociedades integradas y creación de una nueva sociedad, en los que el rendimiento del impuesto cedido se atribuye a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio tenga su domicilio social la sociedad. Como se sabe el domicilio social puede no coincidir con el domicilio fiscal; en este caso creemos que la excepción se justifica porque cuando se crea la sociedad puede desconocerse cuál va a ser el lugar de la centralización y gestión de los negocios y el vínculo mayor cuando una sociedad se

crea es con el territorio que figura como domicilio en la escritura de constitución.

En cualquier caso, toda esta problemática planteada no lo es de sujeción a estos impuestos cuyos criterios establecidos en la ley estatal que los regula no varían con la cesión. Es un problema de atribución de su rendimiento, que en algunos casos puede ir acompañada de la cesión de su gestión. Pero a efectos del trabajo que estamos realizando pone de manifiesto que el domicilio fiscal ha cobrado una nueva trascendencia que la Ley General Tributaria no podía prever en la financiación de las Comunidades Autónomas.

Esta situación plantea, a nuestro juicio, una inadecuación del concepto de domicilio ofrecido en el artículo 45 de la Ley General Tributaria a la función que se le asigna en un plano completamente distinto: punto de conexión de ciertas normas tributarias y criterio de atribución del producto recaudatorio de ciertos tributos.

En primer lugar, el ámbito geográfico al que se refiere el domicilio en ambos supuestos es diferente. El lugar del domicilio dependerá de los efectos que la norma le conecte. En el procedimiento de gestión, como lugar de localización del sujeto pasivo, el domicilio es una vivienda o una casa-habitación, mientras que en el supuesto que estamos comentando se tratará de todo un territorio.

En segundo lugar, porque la falta de previsión de la Ley General Tributaria de determinadas incidencias en el domicilio —pluralidad de domicilios, domicilio conyugal etc.—, si bien en el procedimiento de gestión no es difícil resolverlas en base a la voluntad del sujeto pasivo, plantea una mayor problemática en el caso de que

lo que esté en juego sea una participación de la Comunidad Autónoma en la recaudación del tributo.

En este sentido MARIN ARIAS reproduce en su comentario al artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades la afirmación de un senador que en el debate parlamentario de la citada ley manifestaba que: «Hasta ahora poco importaba pronunciarse sobre cuál era la Delegación o Subdelegación de Hacienda competente para recaudar el Impuesto, ya que todo iba a parar a la misma caja, con la excepción de Navarra. Para el futuro, conviene que las empresas radicadas en las diversas Comunidades Autónomas... hagan sus ingresos fiscales a través de los respectivos entes autonómicos donde desarrollan su actividad. Eliminando la posibilidad de desviar tales recursos, mediante una estratégica domiciliación fiscal» ⁷³.

Del mismo modo, como criterio de sujeción respecto a los recargos que pudieran establecer las Comunidades Autónomas, el artículo 12 de la LOFCA establece que «las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio».

La utilización por parte de las Comunidades Autónomas de la potestad concedida en este precepto ha planteado, sin embargo, la posible colisión con el artículo 157.2 de la Constitución.

A este respecto fue objeto de recurso de inconstitucionalidad la Ley 15/1984, de 19 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Madrid, que establecía un re-

⁷³ MARIN ARIAS, M.: «Domicilio fiscal», en *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, ob. cit., pág. 228

cargo del 3 por 100 sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las personas con domicilio fiscal en Madrid.

Los recurrentes mantenían que tal medida gravaba bienes situados fuera de su territorio, conculcando el artículo 157.2 de la Constitución, por cuanto el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas gravaba los rendimientos que provienen de cualquier elemento patrimonial, entre los cuales los que no derivaban de una ganancia real, sino de la aplicación de un porcentaje al valor del bien.

El Tribunal Constitucional, en Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, realizó una interpretación, en nuestra opinión acertada, del artículo 157.2 de la Constitución.

Según el Alto Tribunal: «El artículo 157.2 de la Constitución prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta no provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma. (...); a la evidencia de que la renta personal gravada por el recargo autonómico no es un bien situado en territorio alguno, hay que añadir la de que las rentas no son bienes, sino que son los bienes los que producen la renta. Debe considerarse, en segundo lugar, que una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos puedan alcanzar mediata o indirectamente, en el “plano de lo fáctico”, a los bienes como fuente de riqueza o renta que constituye el hecho imponible. Este último supuesto no es contrario al artículo 157.2 de la Constitución, pues el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado

a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que pueden producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional» (FJ 5.º).

A la fundamentación del Tribunal podríamos añadir lo que está en la base de nuestro razonamiento: que el domicilio fiscal cumple en el ámbito interno la misma función que la residencia en el ámbito internacional. Esto es, se trata de un criterio de sujeción respecto a los tributos personales y, por tanto, la consecuencia que produce gravar bienes situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma es el mismo que el que se produce cuando el citado impuesto grava la renta mundial de un residente, independientemente del lugar donde se haya obtenido.

De todo ello se deduce que el conocimiento por parte de la Administración del domicilio fiscal deja de ser un dato únicamente relevante en el procedimiento de gestión tributaria, para ser pieza importante como criterio de sujeción a ciertas normas tributarias y como criterio de reparto de recursos entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

En el ámbito de las Haciendas locales, el análisis de los efectos del domicilio de los sujetos pasivos nos permite realizar las siguientes consideraciones.

El criterio de aplicación de los tributos locales es también, como en el caso de las Comunidades Autónomas, el de territorialidad, no sólo por el propio carácter real de los tributos municipales, sino por la prohibición contenida en el artículo 6 de la Ley de Haciendas Locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre), idéntica a la contenida en el artículo 9 de la LOFCA ⁷⁴.

⁷⁴ El artículo 6 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, establece:

Ello no obstante, en ciertos tributos, como el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, el domicilio del sujeto pasivo es determinante para saber cuál es el Ayuntamiento legitimado para exigir el pago.

La regulación del derogado Impuesto Municipal sobre la Circulación de Vehículos (arts. 362 a 370 del Texto Refundido de Régimen Local; RD 781/1986, de 18 de abril) establecía el criterio de considerar como Municipio con derecho al cobro a aquel en el que el sujeto pasivo tuviera su domicilio fiscal.

En el caso de las personas físicas, el artículo 364.2 establecía que el impuesto habría de ser satisfecho al Ayuntamiento donde residieran habitualmente, y en caso de duda, añadía el mismo precepto, la residencia habitual se determinará por la última inscripción patrimonial.

Existía además una regla adicional para el caso de las personas jurídicas que desarrollaran actividades en diversos términos municipales, teniendo afectos a dichas actividades vehículos sujetos al impuesto. En estos casos se pagaría el impuesto al Ayuntamiento del término

«Los tributos que establezcan las Entidades locales al amparo de lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, respetarán, en todo caso, los siguientes principios:

a) No someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Entidad.

b) No gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio.

c) No implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las Entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio.»

municipal respectivo donde se encontrara la dependencia o el establecimiento al que estuviera adscrito el vehículo.

El criterio del domicilio se justifica en función del principio del beneficio o del coste social ocasionado por la circulación y al que pretende responder el impuesto.

Actualmente, el artículo 98 de la Ley de Haciendas Locales atribuye la gestión, liquidación, inspección y recaudación al Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación. Se aparta la nueva regulación del criterio del domicilio fiscal e introduce un criterio ajeno no sólo a la residencia habitual sino al del lugar donde circula el vehículo habitualmente, que debería ser el que legitimara la percepción del tributo.

Por otro lado, la residencia y el domicilio influyen poderosamente en la financiación de las Haciendas locales, pero no el domicilio tributario, sino el administrativo; esto es, el Padrón municipal.

En efecto, tanto la participación en los tributos del Estado como la cuantía de la cuota de los tributos locales se determina en gran medida en función de la población de derecho del municipio (arts. 73, 88, 96, 103, 109 y 115 de la Ley de Hacienda Local) ⁷⁵.

Este criterio, si bien es criticado por los Municipios turísticos, que ven incrementada su población de hecho en gran parte del año, ofrece un criterio más fácilmente constatable que el del domicilio fiscal.

⁷⁵ Según el artículo 53 del Real Decreto 1690/1986, de 11 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Población y Demarcación Territorial de las Entidades Locales: «La población de derecho del Municipio está constituida por el total de los residentes inscritos en el Padrón Municipal de Habitantes, presentes y ausentes. La condición de residentes se adquiere en el momento de realizar tal inscripción.»

Este criterio demuestra asimismo que el domicilio fiscal no es un concepto válido para todas las funciones que cabe atribuir a tal figura, y que el legislador tributario va perfilando distintos conceptos de domicilio o de residencia sobre la base de la función que han de cumplir.

II. EFECTOS FORMALES: EL DOMICILIO EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTION TRIBUTARIA

La gestión tributaria consiste en el ejercicio por parte de la Administración de una función encaminada a la determinación y realización de los créditos tributarios ⁷⁶. Para la consecución de este fin la gestión tribu-

⁷⁶ La aplicación del concepto de función al Derecho tributario fue llevada a cabo por ALESSI, diferenciando entre una función tributaria abstracta y una función tributaria concreta. Dentro de esta clasificación la actividad administrativa de aplicación de los tributos se incluiría dentro del plano concreto de la función tributaria (ALESSI, R., y STAMMATI, G.: *Instituzioni di Diritto tributario*, Utet, Torino, 1965, págs. 29 y ss.). Esta tesis integrada dentro de lo que se ha llamado «tesis dinámicas del fenómeno tributario», ha tenido una importante influencia en la doctrina española, donde destacan las obras de CORTES DOMINGUEZ y MARTIN DELGADO (*Ordenamiento tributario español*, Tecnos, Madrid, 1977), PEREZ DE AYALA, J. L. («Función tributaria y procedimiento de gestión», *RDFHP*, núm. 114, 1974, págs. 1677 y ss.); PEREZ ROYO («El pago de la deuda tributaria», *CREDF*, núm. 6, 1975, págs. 269 y ss.) y GONZALEZ GARCIA («Los esquemas fundamentales del Derecho tributario», *RDFHP*, núm. 114, 1974, págs. 1547 y ss.). No obstante, en las tesis españolas no existe una relegación de la relación jurídica por el procedimiento, sino que la mayoría de los autores comparten la llamada tesis integradora propugnada por SAINZ DE BUJANDA (*Sistema de Derecho Financiero*, vol. 2.º, Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid, 1985, págs. 140 y ss.).

En este sentido, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH entienden que «es posible la integración de los aspectos sustantivos y procedimentales del tributo, y ello se resume en la concepción del crédito tri-

taria abarca diversos procedimientos, asimismo funcionalizados, que se conocen como procedimiento de liquidación, comprobación, investigación y recaudación⁷⁷.

Analizaremos la trascendencia del domicilio en cada uno de ellos.

1. Las notificaciones

La liquidación es el acto administrativo que determina la cuantía de la deuda tributaria y que produce como principal efecto la exigibilidad de dicha obligación. Se denomina autoliquidación la práctica de la liquidación tributaria efectuada por el propio sujeto pasivo, que las leyes de los distintos impuestos establecidos a partir de 1978 han ido generalizando en nuestro Sistema.

La importancia del domicilio tributario en este procedimiento se centra en las notificaciones de las liquidaciones practicadas por la Administración, ya sean provisionales o definitivas.

butario como un crédito funcionalizado, es decir, aquel cuya determinación y realización efectiva están sometidos a una serie de procedimientos que constituyen la función de gestión tributaria» (*Derecho Financiero*, vol. II, Compás, Alicante, 1989, pág. 230). En este último sentido utilizamos en nuestra exposición el concepto de función para definir la gestión tributaria.

⁷⁷ La gestión tributaria se puede entender en un sentido amplio, que abarca el ejercicio de funciones de investigación, comprobación, liquidación y recaudación; y en un sentido estricto, que incluye sólo las tres primeras, que se desarrollan en el procedimiento de liquidación (o de gestión en sentido estricto), sin incluir el procedimiento recaudatorio.

En este sentido, utilizamos un concepto amplio de gestión tributaria, que encuentra su apoyo en el artículo 90 de la Ley General Tributaria, cuando establece que: «Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes.»

La notificación es un acto de la Administración consistente en hacer saber al interesado una resolución administrativa con las formalidades que en cada caso establezca la ley ⁷⁸.

HUESO DE CHERCOLES define la notificación como «el acto en virtud del cual se pone en conocimiento de una o varias personas un acto administrativo que interesa a él o a los mismos, dándole parte para su debido conocimiento de todo aquello que, interesándole, debe serle dado a conocer» ⁷⁹.

Según la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, la notificación es un presupuesto de eficacia de los actos administrativos en que así se establezca respecto al destinatario a quien haya de notificarse (art. 57.2 LPA). El destinatario será el interesado, esto es, aquel a cuyos derechos e intereses afecta la resolución (art. 31.1 LPA).

La notificación es una garantía del administrado y, por tanto, el acto carece de eficacia en tanto no se le notifique, sin que la obligación, en su caso contenida en la misma, pueda ser exigida válidamente.

En Derecho tributario el requisito de la notificación despliega sus efectos respecto a numerosos actos en el procedimiento de gestión, como enseguida veremos, y el régimen general, anteriormente descrito, presenta ciertas peculiaridades, en cuanto que la Ley General Tributaria contiene su propia definición de domicilio a los efectos tributarios.

⁷⁸ Sobre una teoría general en materia de notificaciones, ver LOPEZ MERINO, F.: *La notificación en el Ordenamiento jurídico español*, TAL, Granada, 1987.

⁷⁹ HUESO DE CHERCOLES, R.: «La notificación del acto administrativo y su problemática», *CT*, núm. 28, 1979, pág. 87.

La notificación, en primer lugar, es requisito para la eficacia del acto de liquidación tributaria, cuyo efecto fundamental es la exigibilidad de la obligación tributaria.

El deber de la Administración de notificar las liquidaciones se extiende a todas ellas, incluidas las definitivas, aunque no rectifiquen las provisionales (art. 124.2 LGT) y al aumento de la base tributaria sobre la resultante de las declaraciones realizadas por el sujeto pasivo (art. 121.2 LGT).

Existen tres modos de practicar la notificación, según el artículo 124 de la Ley General Tributaria: de forma *expresa*, por comunicación escrita e individualizada del acto de liquidación al sujeto pasivo; *presunta o por edictos*, en la que tras una primera notificación de la liquidación correspondiente al alta en el registro padrón o matrícula, las sucesivas liquidaciones pueden notificarse por edictos; y *tácita*, en los supuestos en que no sea preceptiva la notificación expresa siempre que la Administración lo advierta por escrito al que presenta la declaración, documento o parte de alta.

El principal efecto de esta notificación es constituir al sujeto pasivo en la obligación de satisfacer la deuda tributaria. La fecha de la notificación inicia el cómputo del período voluntario de pago (art. 20 Reglamento general de Recaudación), así como los plazos para la presentación de recursos (art. 69 Reglamento de procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas); asimismo, indirectamente, el inicio del cómputo de la prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas (arts. 65 LGT y 59.1 Reglamento General de Recaudación). Por último, es requisito para el inicio del procedimiento de apremio que la liquida-

ción haya sido notificada (art. 106 Reglamento General de Recaudación).

La generalización en nuestro sistema tributario del régimen de las autoliquidaciones ha desplazado la importancia de las notificaciones al procedimiento ejecutivo. De tal forma que la falta de pago durante los plazos de pago voluntario establecidos para cada tributo convierten a la providencia de apremio en el primer acto de la Administración dentro del procedimiento de gestión, notificado al sujeto pasivo.

Las notificaciones, además, en el desarrollo del procedimiento de recaudación en vía de apremio, no sólo se dirigen a los sujetos pasivos. El régimen jurídico que el Reglamento General de Recaudación establece para los responsables tributarios exige en el caso de que el responsable sea subsidiario, además de la declaración de fallido del deudor principal, un acto de derivación de responsabilidad notificado al responsable. Y en el caso de la responsabilidad solidaria, los efectos que se deriven de la misma varían según tal responsabilidad haya sido notificada o no en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario, exigiendo en el caso de que no se le haya notificado en ese momento un acto de declaración de responsabilidad que tendrá que ser notificado, asimismo, al responsable solidario.

No es el objeto de nuestro estudio plantear la problemática que plantea el régimen de las notificaciones en materia tributaria, que excede, sin duda, los supuestos aquí planteados y los efectos más importantes que hemos querido reseñar. Pero es nuestra intención poner de manifiesto la trascendencia del domicilio tributario en el procedimiento de gestión tributaria como lugar donde deben dirigirse estas notificaciones.

De la importancia de la notificación en materia tributaria son suficientemente expresivos los artículos 124 a 128 de la Ley General Tributaria. Los citados preceptos se ocupan del contenido de la notificación, de las clases de notificación y de los efectos de la notificación defectuosa, pero no establecen la forma de llevar a cabo la notificación, el lugar al cuál dirigirla ni cómo queda asegurado su conocimiento por el sujeto pasivo. Tiene carácter supletorio a este respecto la Ley de Procedimiento Administrativo.

Expresamente, respecto a las notificaciones de la Inspección de los Tributos, declara este carácter supletorio la Disposición Adicional 6.^a del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Nos interesa analizar, por tanto, cómo influye en el régimen jurídico de las notificaciones la existencia de un domicilio tributario y el especial régimen jurídico al que se encuentra sometido. Esto es, el domicilio en el que debe efectuarse la notificación.

En cuanto a la práctica de la notificación, la nueva Ley de Procedimiento Administrativo establece en el artículo 59 lo siguiente respecto al lugar al que debe estar dirigida:

«2. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar que éste haya señalado a tal efecto en la solicitud. Cuando ello no fuera posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin y por cualquier medio conforme a lo dispuesto en el apartado primero de este artículo.

Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad.

3. Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento.

4. Cuando los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o el medio al que se refiere el punto 1 de este artículo, o bien, intentada la notificación, no se hubiera podido practicar, la notificación se hará por medio de anuncios en el tablón de edictos del Ayuntamiento de su último domicilio y en el *Boletín Oficial del Estado*, de la Comunidad Autónoma o de la Provincia, según cuál sea la Administración de la que proceda el acto a notificar, y el ámbito territorial del órgano que lo dictó.

En el caso de que el último domicilio conocido radicara en un país extranjero, la notificación se efectuará mediante su publicación en el tablón de anuncios del Consulado o Sección consular de la Embajada correspondiente.

Las Administraciones Públicas podrán establecer otras formas de notificación complementarias a través de los restantes medios de difusión, que no excluirán la obligación de notificar conforme a los dos párrafos anteriores.»

De todo este régimen se deriva que la notificación es un deber de la Administración, en cuanto requisito de eficacia de sus actos y una garantía de los administrados. Esto es un principio común en la actuación de las Administraciones Públicas de la que no puede sustraerse la Administración Tributaria. Hay que tener en cuenta, además, el carácter subsidiario de la LPA respecto

a los procedimientos administrativos en materia tributaria ⁸⁰.

El artículo 103 del Reglamento General de Recaudación ha desarrollado el régimen de las notificaciones en el procedimiento en vía de apremio cuya normativa antes aparecía dispersa en el Reglamento General de Recaudación de 14 de diciembre de 1968, la Instrucción de 24 de julio de 1969 y el RD 1327/1986, de 13 de junio.

El citado precepto se refiere a las notificaciones en el procedimiento de recaudación en vía de apremio, pero lo establecido en su apartado 3 y siguientes creemos puede colmar la laguna existente a este respecto en la Ley General Tributaria, primero porque no contradice lo establecido en la Ley de Procedimiento Administrativo, y en segundo lugar, tiene en cuenta las peculiaridades de los procedimientos tributarios que la citada ley mantiene vigentes. Los mencionados párrafos establecen lo siguiente:

«3. La notificación se practicará, según los casos, en el domicilio del interesado, en el señalado para notificaciones o en el de sus representantes legales o voluntarios, si los hubiera designado.

Surtirá plenos efectos la practicada en el domicilio de la actividad del obligado o en el último consignado en un documento de naturaleza tributaria o relativo a otros recursos de derecho público.

4. Las notificaciones podrán realizarse por cualquier

⁸⁰ La Disposición Adicional quinta de la nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común establece que: «Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta ley.»

medio que permita que quede constancia de su recepción, fecha y acto notificado.

5. La entrega se hará al interesado. De no hallarse éste, podrá hacerse cargo de la notificación cualquier pariente, persona que con él conviva, empleado o portero que se encuentre en la finca, siempre que sean mayores de edad y se haga constar su identidad y la relación que guardan con el interesado.

El receptor deberá firmar el justificante de la notificación. De no saber o negarse a firmar cualesquiera de las personas mencionadas, se dejará de ello constancia en el justificante, firmada por el agente notificador. Acreditada tal circunstancia, la notificación se efectuará en el Boletín oficial de la provincia.

6. La notificación a deudor cuyo domicilio no es conocido se hará mediante edicto que se publicará en el tablón de anuncios del Ayuntamiento correspondiente al último domicilio conocido y en el Boletín Oficial de la provincia, con el fin de que comparezca por sí o por medio de representante en el expediente ejecutivo que se le sigue. Transcurridos ocho días desde la publicación del edicto en el Boletín oficial sin personarse el interesado, se le tendrá por notificado de todas las sucesivas diligencias hasta que finalice la sustanciación del procedimiento, sin perjuicio del derecho que le asiste a comparecer.

7. Las notificaciones a sujetos pasivos con residencia en el extranjero se harán por el siguiente orden de preferencia:

- a) A su representante en territorio español.
- b) Directamente al sujeto pasivo, si se conoce su domicilio.
- c) En defecto de los dos anteriores, en el *Boletín Oficial del Estado*.

El artículo 103 del Reglamento General de Recaudación no hace referencia sólo a los sujetos pasivos, sino a «los interesados», entre los que debemos incluir todos los obligados tributarios en el procedimiento de gestión, así como terceras personas que puedan ver afectados sus derechos por tal procedimiento.

Para la práctica de la notificación establecen los preceptos transcritos cuatro lugares:

- domicilio del interesado
- domicilio a efectos de notificaciones
- domicilio del representante
- domicilio de la actividad.

La elección, por parte de la Administración, del lugar, entre estos cuatro, donde realizar las notificaciones no es, en nuestra opinión, totalmente discrecional, sino que se debe basar en la efectividad de la notificación.

Por lo tanto, creemos que las notificaciones tributarias se dirigirán, en primer lugar al domicilio fiscal, que consideramos como el domicilio del interesado y que debe coincidir con el domicilio fijado en el artículo 45 de la Ley General Tributaria. Será éste, además, el domicilio que normalmente conozca la Administración.

Ahora bien, este domicilio cederá en el caso de que el obligado tributario haya fijado un domicilio especial para las notificaciones. Efectivamente, si la norma concede la facultad al obligado tributario para que designe un lugar, a efectos de notificaciones, éste vinculará a la Administración en el cumplimiento de la función notificadora ⁸¹.

⁸¹ Según BECERRA GUIBERT, I.: «Se trata de un domicilio preferente a efectos de notificaciones sobre el domicilio propio del interesado (...). Es decir, que el legislador autoriza al interesado a designar un domicilio para la recepción de las notificaciones de la Administración, por

Lo mismo cabe decir respecto al domicilio del representante, básicamente destinado a los sujetos pasivos no residentes a los que la ley impone la obligación de designar un representante con domicilio en España ⁸².

Sobre esta cuestión hay que tener en cuenta que respecto a residentes en países de la CEE que no tengan nombrado representante en territorio español, el RD 1068/1988, de 16 de noviembre, sobre Asistencia Mutua en la CEE para Recaudación, ha establecido una nueva posibilidad para las notificaciones que se refieran a exacciones reguladoras agrícolas, derechos de Aduanas e Impuesto sobre el Valor Añadido. Según el artículo 17 del mencionado Real Decreto, «la Dirección General de Recaudación podrá solicitar de las autoridades habilitadas de otros Estados miembros la notificación en estos Estados de todos los actos y decisiones, incluidos los judiciales, relativos a los créditos nacidos en territorio nacional».

En el mismo sentido, la disposición quinta de la Orden Ministerial de 9 de octubre de 1989, por la que se desarrolla el anterior Real Decreto, establece que «las Delegaciones de Hacienda comunicarán a la Dirección General de Recaudación las peticiones de notificación que deben cursarse a cualquiera de los Estados miembros, remitiendo el acto o decisión cuya notificación se solicita, nombre y dirección del destinatario de la noti-

entender que hay muchas veces que el domicilio ordinario se encuentra vacío o es poco frecuentado en determinadas épocas del año» (*Las notificaciones tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1982, pág. 41).

⁸² Según LOPEZ MERINO: «La legislación no distingue los conceptos de destinatario e interesado, acaso porque frecuentemente son la misma persona. Pero el destinatario puede ser una representante del interesado (al que se está obligado a notificar o al que se desea hacerlo)» (*La notificación en el Ordenamiento jurídico español*, ob. cit., pág. 179).

ficación, importe del crédito, naturaleza del mismo y cualquier otra información que sea de interés».

Respecto al domicilio de la actividad, pese al tenor del precepto, creemos que sólo surtirá los efectos que manifiesta la norma cuando haya sido el elegido por el sujeto pasivo a efectos de notificaciones o como domicilio alternativo a su domicilio fiscal. En este sentido hay que tener en cuenta que el Real Decreto 2529/1986, de 5 de diciembre, por el que se regula la declaración o relación anual que deben presentar los empresarios o profesionales acerca de sus operaciones con terceras personas, establece en su artículo 3 que «para las personas jurídicas y las entidades sin personalidad el domicilio será siempre su domicilio fiscal. Tratándose de personas físicas podrá servir a estos efectos el lugar donde se halle el establecimiento, despacho u oficina desde el que se realicen sus operaciones y, cuando tuviesen varios, el lugar donde tenga centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Estos serán, asimismo, los domicilios en cada caso consignado por los empresarios y profesionales en las facturas que expidan».

De igual forma, hay que tener en cuenta también que el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios (cuyas normas son de especial importancia en el régimen jurídico del domicilio fiscal, como más adelante veremos), establece en el artículo 6 que: «Tratándose de personas físicas residentes en España, constará en el censo, además de su domicilio fiscal, la localización del establecimiento, oficina o despacho desde el que se realicen sus operaciones, o, si fueran varios, el lugar donde tengan efectivamente centra-

lizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios en territorio español.»

También debemos considerar como lugar subsidiario en la práctica de las notificaciones el último consignado en un documento de naturaleza tributaria o relativo a otros recursos de derecho público. En nuestra opinión, estos lugares proporcionan un dato más para conocer el domicilio de los obligados tributarios, pero no deben liberar a la Administración en la diligencia debida a efectos de notificaciones. No olvidemos a este respecto que la Administración puede comprobar el domicilio de los sujetos pasivos e incluso rectificarlo según el artículo 45 de la Ley General Tributaria. Creemos que se trata de una función y no sólo de una potestad, por lo que debe ser ejercida tanto a favor como en contra de los obligados tributarios.

Sólo en el caso de que la Administración no pueda conocer el domicilio de los obligados tributarios quedará liberada de su carga, publicando tal notificación en los Boletines oficiales. Normalmente tal publicación no asegura el conocimiento por parte del interesado de las notificaciones, pero opera como garantía del desarrollo del procedimiento que no puede quedar paralizado indefinidamente por la falta de diligencia de los obligados tributarios que no hayan cumplido con el deber de declarar su domicilio.

El problema más grave se plantea cuando el obligado tributario haya cambiado de domicilio y no lo haya comunicado a la Administración Tributaria. En este caso la cuestión que hay que dilucidar es si la *notificación practicada en el último domicilio* conocido por la Administración es válida.

A este respecto la redacción del artículo 45 anterior a la modificación de la Ley General Tributaria de 1985

establecía que a todos los efectos se estimaría subsistente el último domicilio consignado en cualquier documento de naturaleza tributaria, mientras no se dé conocimiento de otro a la Administración, o ésta no lo rectifique mediante la comprobación pertinente.

La actual redacción del citado artículo dispone que: «Cuando un sujeto pasivo cambia su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración Tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración.»

En la interpretación de este artículo parece existir unanimidad en la jurisprudencia acerca de que la notificación practicada en el último domicilio, cuando el sujeto pasivo no ha cumplido con el deber de declarar el cambio de domicilio, produce todos sus efectos. Las últimas sentencias de Audiencias Territoriales así parecen confirmarlo (SAT Oviedo de 28 de octubre de 1987; SAT Barcelona de 12 de mayo de 1989, y STSJ de Cataluña de 13 de mayo de 1991) ⁸³.

⁸³ La Audiencia Territorial de Barcelona, en la Sentencia de 12 de mayo de 1989, ha considerado que: «Cuando no se haya comunicado el cambio de domicilio, toda notificación intentada en el último domicilio declarado por el sujeto pasivo será eficaz en derecho a todos los efectos. Por tanto, para que se produzca esta eficacia serán necesarios cuatro requisitos, a saber: 1.º que el sujeto pasivo haya consignado un domicilio en un documento de naturaleza tributaria; 2.º que haya cambiado de domicilio; 3.º que no haya comunicado ese cambio a la Administración tributaria o ésta no lo haya rectificado; y 4.º que se haya intentado la notificación en el último domicilio declarado por el sujeto pasivo. Cuando concurren conjuntamente estos cuatro requisitos, y así conste en el expediente de gestión, el simple intento de notificación en el último domicilio declarado surtirá efectos como si la notificación se hubiera llevado a cabo respecto del sujeto pasivo inculpor de la obligación de poner en conocimiento de la Administración Tributaria su cambio de domicilio, pero la falta de cualquiera de tales requisitos, o de su constancia en el expediente, impide que

No nos parece acertada, sin embargo, esta línea jurisprudencial porque supone dispensar un trato más favorable al sujeto pasivo que nunca ha declarado su domicilio y que, por tanto, al tener domicilio desconocido se publicará el acto en los Boletines oficiales, que aquél que ha incumplido el deber de comunicar el cambio de domicilio ⁸⁴.

Por otro lado, esta interpretación es contradictoria con el régimen general de las notificaciones. Las notificaciones se realizan personándose el agente del órgano competente en el domicilio del interesado o bien por comunicación postal con acuse de recibo o por cualquier otro medio que permita que quede constancia de su recepción, fecha y acto notificado. Si a la Administración le queda constancia que el domicilio al que dirige la notificación no es el actual del interesado, creemos que deberá dirigirla al comprobado o en su caso seguir el régimen en el caso de domicilio desconocido, sin perjuicio de la sanción por la infracción cometida ⁸⁵.

entre en juego esta ficción legal y será necesaria la notificación en legal forma, bien mediante la comprobación del nuevo domicilio, o bien a través de los medios previstos para quienes se hallen en paradero desconocido.»

⁸⁴ Sobre esta cuestión, BECERRA GUIBERT ha manifestado que: «La continuidad de las relaciones entre la Hacienda Pública y el contribuyente favorece el que la Administración no esté obligada por la ley a publicar edictos en los supuestos de domicilio desconocido, sino que le basta con notificar en el último domicilio consignado por el sujeto pasivo en un documento tributario. Sin embargo, este proceder puede resultar —y de hecho resulta— injusto en la práctica, pues se dan por notificadas resoluciones que nunca han llegado a conocimiento del administrado. No parece lógico rodear de toda suerte de cautelas formales a las notificaciones para luego, en materia como la del domicilio, dejar una puerta abierta a la indefensión. Unicamente en defensa de este procedimiento, el hecho del escaso éxito de las notificaciones por edictos que han resultado de una efectividad muy dudosa» (*Las notificaciones tributarias*, ob. cit., pág. 52).

⁸⁵ Según AMOROS RICA, N.: «La notificación por edicto tiende a legalizar o publicar los resultados de notificaciones anteriores, porque esa

La interpretación contraria favorece la agilidad del procedimiento de gestión tributaria, pero no garantiza la diligencia debida por parte de la Administración en el caso de las notificaciones. La tesis contraria, sin embargo, también aparece apoyada por el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que establece que: «El cambio de domicilio fiscal, cuando coincida con el señalado para notificaciones, deberá ser asimismo comunicado por el sujeto pasivo ante todos los órganos de la Administración Tributaria en los que se encontrase pendiente la resolución de cualquier clase de expediente administrativo.

En tanto no se realice por el contribuyente el trámite señalado en el apartado precedente, surtirán efecto las notificaciones realizadas al anterior domicilio fiscal.»

Hay que tener en cuenta, además, que el último párrafo del artículo 45.2 de la Ley General Tributaria establece que «la Administración podrá rectificar el domicilio tributario de los sujetos pasivos mediante la comprobación pertinente». Esto significa, a nuestro entender, no sólo una potestad por parte de la Administración, sino un poder-deber, una función, que la Administración debe ejercitar aun cuando el sujeto pasivo no haya comunicado su nuevo domicilio si tiene datos para el conocimiento del nuevo domicilio.

La tesis que aquí sostenemos es la adoptada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 1992, que manifiesta en su Fundamento Jurídico 2.º que: «Es de señalar que la notificación de la liquidación debe

ausencia o desconocimiento del interesado y domicilio ya se había plasmado. Por ello, la notificación por edicto cierra una tramitación en la que teóricamente ha podido haber hasta tres notificaciones antecedentes con el mismo resultado». («Derecho y procedimiento tributario. Notificaciones por edicto», *RDFHP*, núm. 148, 1980, pág. 1046.

practicarse en el domicilio fiscal señalado por el contribuyente. Si en dicho domicilio no se hallare ninguna persona a quien poder practicar la notificación, se trata de contribuyente desconocido en él o se ignora el nuevo domicilio del sujeto pasivo, la notificación debe practicarse mediante edictos publicados en el *Boletín Oficial del Estado* o en el *Boletín Oficial de la Provincia* del último domicilio conocido, sin cuya doble publicación edictal (Boletín oficial y Ayuntamiento) y, en todo caso, en el tablón de anuncios del Ayuntamiento, no es válida, según el artículo 80.3 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de aplicación supletoria según el artículo 9.2 de la Ley General Tributaria.

Siendo así que en el presente caso, no habiendo sido hallado el contribuyente en el domicilio que figuraba en la liquidación (donde resultó ser desconocido), la Oficina gestora no practicó la notificación de la forma que se recoge en el párrafo anterior, es evidente que se incurrió en un manifiesto defecto de notificación, que constituye motivo válido para la impugnación de la providencia de apremio.»

A esta misma conclusión se llega si se analiza la Circular 4/1990, de 12 de noviembre, de la Dirección General de Recaudación, por la que se establece el procedimiento para la colaboración de la Administración Tributaria del Estado con las de las Entidades locales en materia de recaudación ejecutiva ⁸⁶.

⁸⁶ La Circular 4/1990, de 12 de noviembre, desarrolla el apartado 3 del artículo 8 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que señala que en materia de recaudación ejecutiva de los tributos propios de las Entidades locales, cuando hayan de practicarse actuaciones fuera del territorio de la correspondiente Comunidad Autónoma, se realizarán por los órganos competentes del Estado, previa solicitud del presidente de la Corporación. En este sentido, las Entidades locales

Según la citada Circular, las Entidades locales podrán solicitar de la Administración del Estado la notificación de actos y resoluciones del procedimiento de apremio de sus deudas tributarias que deban efectuarse fuera del ámbito territorial de la Comunidad Autónoma a que pertenezcan. Pero para que sean admitidas tales peticiones se debe probar que la Entidad local ha intentado sin resultado la notificación por correo con acuse de recibo, y que si la falta de resultado de la notificación por correo se debe a la ausencia del interesado de su domicilio, ésta se ha intentado más de una vez.

Esto es, en este caso, después de intentada la notificación por correo, se exige la notificación por agente, para lo cual se posibilita la colaboración de la Administración del Estado, lo que demuestra que no es suficiente sin más la notificación a un domicilio se encuentre o no el interesado en él, sino que es necesario que quede constancia de la recepción de la misma, circunstancia difícilmente alcanzable si el destinatario ha cambiado de domicilio. En este caso sería suficiente con la notificación por edictos, sin necesidad de mantener como real un domicilio inexistente.

Finalmente, con respecto a las notificaciones, es interesante analizar una práctica cada vez más frecuente consistente en la fijación de un *apartado de correos* a efectos de notificaciones.

Respecto a esta cuestión, hemos de manifestar, en primer lugar, que no existe ninguna norma tributaria que contemple este supuesto.

El apartado de correos no puede ser el domicilio tributario del sujeto pasivo, porque no expresa dónde se

pueden solicitar peticiones de notificación, embargo y enajenación cuando deban realizarse fuera de su demarcación territorial.

encuentra el sujeto pasivo, esto es, no es el lugar donde se reside y, por tanto, no puede producir los efectos que cabe atribuir al domicilio. Como veremos más adelante, el deber de declarar el domicilio se cumplimenta especificando el Municipio, calle, piso y puerta en que el sujeto pasivo puede ser localizado.

Otra cuestión diferente es si el apartado de correos puede ser un domicilio a efectos de notificaciones, que podría ser incluso de gran utilidad para los sujetos no residentes.

En este sentido hay que tener en cuenta que la notificación por correo es en la práctica el medio más frecuente de la notificación. Según BECERRA GUIBERT, «ello provoca que gran parte de la notificaciones, por no realizarse con todos los requisitos exigidos por el Ordenamiento, sean inválidas, tal vez porque el servicio de cartería ponga su interés en entregar la carta de que se trate y no tanto en el rellenado de unos requisitos que en algunos casos para el profano en esta materia pueden parecer nimios»⁸⁷.

Como ha manifestado el autor antes citado, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido muy formalista en la materia, supeditando la validez de la notificación a que la firma que figurase en el acuse de recibo fuera la del propio interesado o, en su defecto, las personas relacionadas en el artículo 80 de la Ley de Procedimiento Administrativo y artículo 271 del Reglamento del Servicio de Correos de 14 de mayo de 1964: pariente, persona que con él conviva, portero, siempre que fueran mayores de edad y que hicieran constar su identidad y relación con el interesado.

⁸⁷ BECERRA GUIBERT, I.: *Las notificaciones tributarias*, ob. cit., pág. 84.

No es de extrañar, por tanto, que el Tribunal Supremo, en Sentencia de 5 de julio de 1977, no considerara válida la notificación efectuada en un apartado de correos cuando ésta no acredita la recepción por el interesado ⁸⁸.

En nuestra opinión, si se permite al interesado fijar un domicilio a efectos de notificaciones, distinto a su domicilio particular, no encontramos obstáculo en que éste sea un apartado de correos. Precisamente porque el sujeto ha optado por este domicilio es responsable del conocimiento de las notificaciones que allí se dirijan ⁸⁹.

2. La comprobación

La comprobación e investigación tributaria es una actividad de la Administración, integrada en el procedimiento de gestión tributaria, cuyo objeto es, según el artículo 10 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, verificar el adecuado cumplimiento por parte de los sujetos pasivos u obligados tributarios de

⁸⁸ La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 1977 considera que «la notificación por correo ha de entregarse al propio destinatario o a los receptores citados en este precepto, sin haber excepciones; y, por tanto, incluso cuando el particular haga uso del apartado de correos, el incumplimiento de tan esencial requisito impide legalmente que la notificación se haya producido válidamente con anterioridad a la exigencia dicha y que sin duda impedía en este caso dar cumplida o realizada la finalidad esencial atribuida a la notificación de dejar constancia de la recepción, de fecha y de la identidad del acto notificado».

⁸⁹ Corroborando esta tesis, la Exposición de Motivos de la Ley de Procedimiento Administrativo Común manifiesta que la nueva regulación de las notificaciones abren la posibilidad de «medios de notificación distintos que, sin merma de las necesarias garantías de autenticidad, permitan su agilización mediante el empleo de las nuevas técnicas de transmisión de información, superándose la limitación de la exclusividad del domicilio como lugar de notificaciones».

sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública.

El domicilio despliega sus efectos, tal como se ha expuesto anteriormente, como lugar dónde realizar determinadas actividades inspectoras y al que dirigir los requerimientos de los Organos de la Inspección.

En este punto, sin embargo, queremos tratar el tema de la comprobación del domicilio como actuación parcial de comprobación.

El artículo 45.2 de la Ley General Tributaria establece que la Administración podrá rectificar el domicilio de los sujetos pasivos mediante la comprobación pertinente.

El procedimiento de rectificación de oficio del domicilio tributario se ha desarrollado para los empresarios y profesionales y sujetos que satisfagan rendimientos sujetos a retención por el artículo 16 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios. La disposición derogatoria de este Real Decreto ha dejado sin efecto el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que regulaba el cambio de domicilio fiscal a instancia de la Administración ⁹⁰.

⁹⁰ El artículo 16 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, dispone lo siguiente: «1. Cuando se produzca, a instancia de la Administración, el cambio de domicilio fiscal en el ámbito territorial de la misma Administración o, en su defecto, Delegación de Hacienda, el procedimiento se iniciará por acuerdo del correspondiente Administrador o Delegado de Hacienda.

2. Si el cambio de domicilio fiscal no se produce dentro del ámbito territorial de la misma Administración o, en su defecto, Delegación de Hacienda, el procedimiento se iniciará por acuerdo del Delegado de Hacienda del domicilio fiscal actual, bien por propia iniciativa, como consecuencia de moción razonada de cualquier Organismo o Dependencia competente o a iniciativa de aquella Delegación de Hacienda que considere concurren-

La comprobación del domicilio se puede integrar dentro de las funciones de la Inspección de los Tributos, ya que aunque normalmente el objeto de la Inspección son los elementos determinantes del hecho imponible y los datos y valoraciones determinantes del cálculo de la base imponible, el artículo 2, en el apartado e) del Reglamento General de la Inspección, establece que es función de la Inspección de los Tributos «realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás Organos de la Administración Tributaria, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto acerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos».

El domicilio es un dato no patrimonial, que permite localizar al sujeto pasivo y a través de él controlar la correcta aplicación de los tributos.

Se integraría esta actividad de comprobación dentro de las que el artículo 11.3 del Reglamento General de

tes en su ámbito territorial las circunstancias determinantes para la fijación de un domicilio fiscal distinto del actual.

3. Iniciado el procedimiento, se desarrollarán los actos de instrucción necesarios, debiéndose solicitar informe de las Administraciones de Hacienda afectadas de la misma Delegación y de la Delegación de Hacienda a cuyo ámbito territorial debiera trasladarse el domicilio fiscal, salvo a aquella a cuya iniciativa se haya iniciado el expediente.

Instruido el expediente, previa audiencia del interesado, se dictará la resolución que proceda por el Delegado o Administrador de Hacienda en virtud de cuyo acuerdo se inició el procedimiento.

No obstante, cuando se hayan puesto de manifiesto diferencias de criterio entre los Delegados de Hacienda, aquel en principio competente para resolver elevará el expediente al Delegado de Hacienda especial común o, de no haberlo o haber intervenido en la instrucción del expediente, al Director general de Gestión Tributaria para que resuelva en definitiva.

4. Los acuerdos o resoluciones que pongan fin al expediente de cambio de domicilio fiscal serán reclamables en vía económico-administrativa, previo el recurso de reposición si el interesado decidiera interponerlo.»

la Inspección denomina como parciales. El citado precepto establece que: «Las actuaciones de comprobación e investigación serán parciales cuando se refieran sólo a uno o varios de los tributos o deberes que afectan al sujeto pasivo u obligado tributario, o a hechos imponibles determinados o cuando de cualquier otro modo se circunscriba su objeto a límites más reducidos de los que se señalan en el apartado anterior.»

Los medios que la Inspección puede utilizar para la comprobación del domicilio son los generales que establece el artículo 36 del Reglamento, entre los que cabe destacar: las declaraciones del interesado por cualquier tributo; los datos o antecedentes obtenidos directa o indirectamente de otras personas o entidades y que afectan al sujeto pasivo o retenedor; datos o informes obtenidos como consecuencia del deber de colaboración; e información obtenida de otros Organos u Organismos administrativos.

La utilización, en la comprobación del domicilio, de las anteriores declaraciones del sujeto pasivo o que se encuentren en algún documento de naturaleza tributaria en poder de la Administración, puede ser realizada no sólo por los Organos de la Inspección, sino por las Oficinas gestoras, ya que el artículo 1 del Reglamento General de la Inspección dispone que «los órganos con funciones en materia de gestión tributaria podrán efectuar la comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias».

Hay que tener en cuenta que el artículo 45 de la Ley General Tributaria establece que «la Administración podrá exigir a los sujetos pasivos que declaren su domicilio tributario». Sin perjuicio de que nos ocupemos más adelante de analizar el contenido de este deber, parece necesario adelantar que las vías para ejercitar esta po-

testad por parte de la Administración pueden ser dos:

Primero, por vía reglamentaria, estableciendo un deber general de declarar el domicilio. No existe en nuestro Ordenamiento una norma que, con carácter general, regule la forma con que ha de cumplirse ese deber de forma autónoma.

El deber de declarar el domicilio se conecta con el resto de deberes formales que ha de cumplir el sujeto pasivo de cada tributo, en la medida que aparece en toda declaración como dato de identificación del sujeto pasivo, así como en las disposiciones que regulan las declaraciones censales de determinados obligados tributarios, o en las que imponen cualquier otro deber tributario respecto del cual el sujeto que ha de cumplirlo deba identificarse ante la Administración Tributaria.

Segundo, a requerimiento de la Administración. Será ésta una función ejercida por la propia Administración, que puede requerir al sujeto pasivo para que declare su domicilio fiscal, cuando de los datos que obren en poder de la Administración, en base al cumplimiento de los anteriores deberes, existan errores o contradicciones en el domicilio declarado por el sujeto pasivo.

Sin embargo, esta última forma será difícil de ejercitar si se desconoce totalmente el domicilio fiscal, porque precisamente este desconocimiento rompe la vía de comunicación entre la Administración y el sujeto pasivo.

Se posibilita así la obtención de información acerca del domicilio a través de terceras personas y, desde esta perspectiva, debemos plantearnos la inclusión del domicilio como objeto del deber de información establecido en el artículo 111 de la Ley General Tributaria ⁹¹.

⁹¹ Sobre el deber de información tributaria, ver: PALAO TABO-

El citado precepto establece que «toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas».

La imprecisión del concepto de «trascendencia tributaria» ha convertido a este término en el núcleo central de la interpretación de este artículo. La mayoría de la doctrina ha destacado la interpretación que del mismo realizó el TEAC en la Resolución de 23 de septiembre de 1987 y mantenida posteriormente en la Resolución de 15 de noviembre de 1988.

El TEAC declara que: «El requisito fundamental para que la Inspección tributaria pueda solicitar información de terceras personas es la “trascendencia tributaria” de los datos, informes o antecedentes solicitados, lo que quiere decir que éstos han de ser susceptibles de tener consecuencias jurídicas, de forma directa o indirecta, según señala el artículo 140.d), en la aplicación de los tributos, esto es, en un procedimiento tributario que no es preciso que ya esté iniciado, y por tanto han de estar o ser proporcionados a los resultados que pueden producir en el referido procedimiento y tienen un carácter instrumental respecto de la exacción de impuestos determinados; que tales proporcionalidad y carácter instrumental entre lo solicitado por la Administración y las consecuencias reales que en el ámbito tributario hayan de producirse exigen que se dé, entre ambas, un

DA, C.: «La potestad de información tributaria y sus límites», en *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987; LOPEZ MARTINEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992; HERRERA MOLINA, P. M.: «La potestad de información tributaria sobre terceros», *La Ley*, Madrid, 1993.

nexo que no tiene por qué conducir exclusivamente a algún hecho imponible de cualquier tributo, sino que puede suministrar una información tendente, en una investigación, al descubrimiento de hechos ignorados por la Administración o a la determinación de bases total o parcialmente ocultas por el contribuyente, siendo suficiente que, razonablemente, pueda pensarse en la existencia de una obligación tributaria.»

Más recientemente la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de mayo de 1990 ha mantenido que «trascendencia tributaria» ha de ser interpretada como la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para, con respeto a los derechos humanos, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 CE de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Esa utilidad puede ser directa (cuando la información se refiere a hechos imponibles, es decir, a actividades, titularidades, actos y hechos a los que la ley anuda el gravamen) o indirecta (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora hacia ciertas y determinadas personas».

La trascendencia del conocimiento por parte de la Administración del domicilio fiscal del sujeto pasivo no se puede disociar del resto de los datos que permitan a la Administración identificar al sujeto pasivo y dónde puede ser localizado.

Su inclusión dentro de los datos con trascendencia tributaria viene demostrada por el contenido del deber de

información que con carácter general se establece para determinados obligados tributarios.

El deber de información puede exigirse por dos vías: con carácter general o a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria.

En nuestro Ordenamiento vigente las normas que manifiestan este deber general de información contienen entre los datos sobre los que se debe informar, el del domicilio fiscal.

El Real Decreto 2529/1986, de 5 de diciembre por el cual se regula la declaración o relación anual que deben presentar los empresarios o profesionales acerca de sus operaciones con terceras personas, establece en el artículo 3 que en la declaración se expresarán los siguientes datos: «b) Los apellidos y nombre, por este orden, o, en su caso, la denominación o razón social completa, así como el número de identificación fiscal y el domicilio de cada una de las personas o entidades relacionadas en la declaración.

Para las personas jurídicas y las entidades sin personalidad el domicilio será siempre su domicilio fiscal. Tratándose de personas físicas podrá servir a estos efectos el lugar donde se halle el establecimiento, despacho u oficina desde el que se realicen sus operaciones y, cuando tuviesen varios, el lugar donde tenga centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Estos serán, asimismo, los domicilios en cada caso consignado, por los empresarios y profesionales en las facturas que expidan.»

Destaca en este precepto, en primer lugar, la referencia al domicilio fiscal de las entidades sin personalidad jurídica, al cual no hace referencia la Ley General Tributaria, como en su momento manifestamos. En segun-

do lugar, la necesidad de conocer el domicilio fiscal de las personas jurídicas cuya determinación, como también hemos analizado, no es sencilla, salvo que se consigne el declarado por la propia persona jurídica en la factura que expidió a la persona que debe informar. Y en tercer lugar, la posibilidad de un domicilio a efectos fiscales alternativo al domicilio tributario para las personas físicas cuando éstas sean empresarios o profesionales y que lo asimila al establecido para las personas jurídicas.

En el mismo sentido, el Real Decreto 1550/1987, de 18 de diciembre, por el que se extiende a las entidades públicas el deber de presentar una relación anual de operaciones con terceras personas, establece en el artículo 2.2 que en tal declaración se expresarán los datos recogidos en el artículo 30 del Real Decreto 2539/1986, de 5 de diciembre, al que antes hacíamos referencia.

El artículo 59.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 261 del Impuesto sobre Sociedades establecen el deber de los retenedores de presentar un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados durante el ejercicio. En este resumen podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos: *a)* nombre y apellidos; *b)* número de Identificación Fiscal; *c)* retención practicada o ingreso a cuenta efectuado.

En este sentido, la Orden Ministerial de 24 de noviembre de 1992, por la que se aprueban los modelos del resumen anual de retenciones, incluye entre los datos el número de Identificación Fiscal y el Municipio del perceptor de los rendimientos.

También están obligadas a declarar el domicilio fiscal de sus socios las sociedades transparentes en la relación

que deben presentar de las imputaciones realizadas a éstos según el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 375 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Igualmente se incluye el domicilio fiscal dentro del deber de información de las personas y entidades obligadas a efectuar retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario, según el artículo 9 de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de determinados activos financieros.

Hay que tener en cuenta que esta forma de obtención de información ha pasado, según LOPEZ MARTINEZ, «de ser una forma de obtención de información secundaria (puesto que la Administración se centraba en los concretos procedimientos de obtención de información mediante requerimiento de datos específicos a concretos sujetos pasivos, que corrían paralelos a un concreto procedimiento de gestión tributaria), a ser la fuente principal de obtención de la misma por lógicas razones de eficacia administrativa y agilidad en la gestión, de tal forma que en la actualidad más del 80 por 100 de los datos que afluyen a la Administración llegan por dicha vía, que es utilizada por ésta en la llamada comprobación cruzada de declaraciones»⁹².

La segunda modalidad de obtención de información mediante requerimiento individualizado aparece expresamente regulada en el artículo 12.1 del Reglamento General de la Inspección: «Son actuaciones de obtención de información las que tienen por objeto el conocimiento por la Inspección de los Tributos de los datos o antecedentes de cualquier naturaleza que obren en po-

⁹² LOPEZ MARTINEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, IEF, Madrid, 1992, pág. 104.

der de una persona o entidad y tengan transcendencia tributaria, respecto de otras personas o entidades distintas de aquélla sin que existiera obligación con carácter general de haberlos facilitado a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones.»

La aplicación de esta norma, a efectos de conocer el domicilio de una persona o entidad, será minoritaria en el procedimiento de gestión, habida cuenta de su inclusión entre los datos que hay que declarar con carácter general como acabamos de exponer ⁹³. Pero, en cualquier caso, la información acerca del domicilio deberá conectarse a una investigación potencial de los sujetos afectados que conceda, por tanto, transcendencia tributaria al domicilio tal como establece la Ley General Tributaria.

En conclusión, no existe una obligación autónoma de suministrar a la Hacienda Pública el domicilio de un tercero, aunque tal dato puede figurar en la información sobre terceros que se aporte como consecuencia del artículo 111 de la Ley General Tributaria.

3. La recaudación

El artículo 17 del Reglamento General de Recaudación establece que «a efectos recaudatorios, tratándose de deudas tributarias, se considerará como domicilio de

⁹³ Según HERRERA MOLINA, el ejercicio de la potestad de información precisa varios presupuestos: «Trascendencia tributaria de los datos que se requieren; imposibilidad de obtener los datos directamente del sujeto pasivo, o al menos la sospecha de que tal actuación sería ineficaz; posesión de los datos por parte del sujeto requerido, y que la información no se haya suministrado ya por la misma persona» (*La potestad de información tributaria sobre terceros, ob. cit.*, pág. 165)

los obligados al pago el señalado en los artículos 45 y 46 de la Ley General Tributaria».

El domicilio plantea en el procedimiento de recaudación diferentes cuestiones, algunas de las cuales ya las hemos analizado anteriormente, como es la entrada en el domicilio del deudor para practicar el embargo de los bienes. Los temas que queremos tratar en este momento son los siguientes:

En primer lugar, el domicilio fiscal como criterio para determinar el lugar del pago de las obligaciones tributarias y las consecuencias del pago realizado ante órganos de recaudación incompetentes por razón del domicilio.

En segundo lugar, el domicilio como dato formal que debe contener el título ejecutivo y las consecuencias de su omisión o consignación errónea.

Por último, el paradero desconocido del deudor como causa de declaración de un crédito tributario como incoobrable.

A) Con respecto al *lugar del pago de la obligación tributaria*, la actual organización administrativa encargada de la recaudación tributaria se integra en la Agencia Estatal de Administración Tributaria creada a través de artículo 103 de la ley 31/1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

La Agencia ha asumido las competencias atribuidas a la Dirección General de Recaudación y ha sucedido a la Secretaría General de Hacienda y a la Administración Territorial de la Hacienda Pública en la totalidad de las funciones reconocidas a la Agencia.

Los actuales órganos competentes para la gestión recaudatoria son, como órgano directivo, la Dirección del Departamento de Recaudación, y en el ámbito perifé-

rico, las Delegaciones Especiales, Delegaciones y Administraciones de Hacienda.

La Resolución de 18 de septiembre de 1992 del Presidente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se estructuran y se atribuyen competencias a los Organos de Recaudación de la Agencia, otorga la competencia de los órganos periféricos en función del domicilio de los deudores.

Las Dependencias Regionales de Recaudación de las Delegaciones Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria realizarán las actuaciones propias del procedimiento de apremio, en el ámbito territorial que corresponda a la Delegación Especial, de las deudas de personas o entidades con domicilio fiscal en su demarcación, cuando dichas deudas estén integradas en procedimientos ejecutivos cuya cuantía supere los 100 millones de pesetas o cuando así lo determine el Delegado especial por la trascendencia o complejidad de su gestión o por afectar ésta a varias Delegaciones de su demarcación.

Corresponde a las Dependencias de Recaudación de las Delegaciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la gestión recaudatoria, en el ámbito territorial de la provincia en que se encuentre la Delegación, de las deudas de personas o entidades cuyo domicilio fiscal se encuentre en su demarcación.

Por último, corresponde a los Servicios de Recaudación de las Administraciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el desarrollo, en el ámbito territorial de la provincia en que se encuentre la Delegación de que dependan y conforme al reparto de tareas que efectúe el Jefe de la Dependencia, de las actuaciones de investigación, traba y realización de bienes y las demás que sean propias del procedimiento de apre-

mio para conseguir el cobro y aseguramiento de las deudas de personas o entidades cuyo domicilio fiscal se encuentre en la demarcación de la Administración, y cuya gestión recaudatoria les haya encomendado la correspondiente Delegación.

El domicilio tributario del deudor es uno de los criterios que determinan el lugar de pago de la obligación tributaria, en función de la genérica atribución de competencia territorial de las Oficinas gestoras que realiza el artículo 92 de la Ley General Tributaria.

A su vez, las leyes propias de los tributos a los que se aplica el régimen de autoliquidación e ingreso por parte de los sujetos pasivos establecen también como lugar de presentación de las declaraciones e ingreso de las deudas tributarias, generalmente, el del domicilio del sujeto pasivo.

En este sentido, el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que la deuda tributaria se ingresará en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministerio de Economía y Hacienda.

A este respecto, el artículo 144 del Reglamento de 3 de agosto de 1981, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establecía que tratándose de contribuyentes sujetos por obligación personal deberían presentar la declaración en la Delegación de Hacienda o Administración Tributaria en cuya demarcación tuvieran su domicilio.

Los contribuyentes por obligación real la presentarían en la Delegación de Hacienda en cuya demarcación territorial radique la parte principal de los bienes o actividades. Cuando no sea posible precisar tal extremo se presentará en la Delegación de Hacienda o Adminis-

tración en que tenga el domicilio su representante.

La Orden Ministerial de 14 de abril de 1993, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio para el ejercicio 1992, y se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, utiliza asimismo como lugar de presentación de la declaración e ingreso de la deuda tributaria los órganos competentes o entidades autorizadas del domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Del mismo modo el artículo 292 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece que el ingreso del importe de las autoliquidaciones sólo podrá realizarse en entidades colaboradoras de la provincia en que tenga su domicilio fiscal el sujeto pasivo y, directamente, en las cuentas restringidas de la Delegación de Hacienda o, en su caso, Administración de Hacienda en cuya demarcación territorial tenga su domicilio fiscal el sujeto pasivo ⁹⁴.

El domicilio como punto de conexión para determinar la competencia de los órganos de recaudación y como lugar donde efectuar el ingreso procedente de las autoliquidaciones nos parece correcto, si bien habría que analizar las consecuencias de la presentación de autoliquidaciones ante órganos de recaudación incompetentes en función del domicilio.

A este respecto es necesario analizar dos preceptos: el artículo 59.2 de la Ley General Tributaria y el artículo 19.2 del Reglamento General de Recaudación.

⁹⁴ El criterio del domicilio tributario como lugar del pago de la obligación tributaria es igualmente el establecido en el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 29 de diciembre de 1981; y el artículo 81 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido de 29 de diciembre de 1992.

El artículo 59.2 de la Ley General Tributaria establece que: «Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las Cajas del Tesoro, Oficinas recaudadoras o entidades debidamente autorizadas que sean competentes para su admisión.»

El artículo 19.2 del Reglamento General de Recaudación determina que: «Los pagos realizados a órganos no competentes para recibir pagos o personas no autorizadas para ello no liberarán al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades de todo orden en que incurra el perceptor indebido.»

El problema que nos planteamos, por tanto, es si es liberatorio el pago de la deuda tributaria ante un órgano de recaudación distinto al que tenga asumida la competencia territorial en función del domicilio tributario del deudor.

Para resolver esta cuestión debemos partir de la distinción entre incompetencia absoluta e incompetencia relativa.

Para FERREIRO estaríamos en presencia de la primera cuando pretendiera hacerse el pago de un tributo ante un órgano no integrado en la Administración financiera; se produciría la segunda en los supuestos en que el pago se efectuara ante un órgano de la misma Administración financiera, cuando debiera hacerse a otro competente funcional o territorialmente para la exacción del tributo de que se trate ⁹⁵.

No hay discrepancias en la doctrina en cuanto a la ineficacia del pago realizado ante un órgano manifiestamente incompetente, tal como prescribe el artículo 19.2

⁹⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J.: «La extinción de la obligación tributaria», *RDFHP*, núm. 77, 1968, págs. 1031-1032.

del Reglamento General de Recaudación. La razón es además obvia, como dice GONZALEZ MENDEZ, en el sentido de que no se está dirigiendo el pago al acreedor y, por tanto, no se está cumpliendo con la obligación tributaria ⁹⁶.

La polémica se suscita, sin embargo, respecto a los efectos del pago ante órgano «relativamente incompetente», que sería el supuesto que aquí contemplamos.

Antes de la aprobación del Reglamento General de Recaudación de 1968, FERREIRO LAPATZA mantenía que: «Cuando el cobro se realice por un órgano que adolezca de incompetencia relativa habrá de entenderse que el pago efectuado surte efectos liberatorios para el deudor. En apoyo de esta tesis puede alegarse una consideración de tipo general, cual es la de que el error del sujeto que realiza el pago es notoriamente excusable al estar el órgano que realiza el cobro encuadrado dentro del marco de la Administración fiscal. Por otra parte, esta misma conclusión puede considerarse apoyada por el artículo 95 de la Ley General Tributaria, en el que se establece que “la actuación de los particulares ante los órganos incompetentes producirá efecto” ⁹⁷.

La citada polémica resurgió con el artículo 18.2 del Reglamento General de Recaudación, que establecía idéntica norma a la contenida actualmente en el artículo 19.2 del Reglamento General de Recaudación de 1990.

FERREIRO LAPATZA ha mantenido que la norma contenida en el Reglamento General de Recaudación se

⁹⁶ GONZALEZ MENDEZ, A.: *El pago de la obligación tributaria*, IEF, Madrid, 1988, pág. 113.

⁹⁷ FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La extinción de la obligación tributaria*, ob. cit., pág. 1032.

refiere sólo a los casos de incompetencia absoluta, porque otra interpretación va en contra de una norma general aceptada no sólo en el artículo 95.1 de la Ley General Tributaria, sino en todo el Derecho público⁹⁸. En este mismo sentido se ha manifestado también CORTES DOMINGUEZ, para quien no es válido el pago hecho a un órgano absolutamente incompetente⁹⁹.

Por el contrario se muestran contrarios al efecto liberatorio del pago ante cualquier órgano incompetente PEREZ ROYO y GONZALEZ MENDEZ.

Para el primero de ellos, el precepto del Reglamento General de Recaudación constituye una derogación de las reglas de competencia establecidas con carácter general en la Ley de Procedimiento Administrativo y, más específicamente, en relación a las funciones tributarias, en la Ley General Tributaria¹⁰⁰.

Por su parte, GONZALEZ MENDEZ mantiene esta misma postura por entender que el efecto a que se refiere el artículo 95.1 de la Ley General Tributaria no es el liberatorio del pago, ya que si la extinción se considera producida no tiene sentido que el propio artículo 95.2 prevea, cuando el órgano se estime incompetente, la devolución de la documentación al interesado notificándole el órgano competente y el plazo de presentación ante el mismo¹⁰¹.

En el caso que analizamos, sin embargo, apoyamos la postura de BAYONA DE PEROGORDO y SOLER

⁹⁸ FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 510.

⁹⁹ CORTES DOMINGUEZ, M.: «Ordenamiento tributario español», *ob. cit.*, pág. 478.

¹⁰⁰ PEREZ ROYO, F.: «El pago de la deuda tributaria», *CREDF*, núm. 6, 1975, pág. 289.

¹⁰¹ GONZALEZ MENDEZ, A.: *El pago de la obligación tributaria*, *ob. cit.*, pág. 114-115.

ROCH, según los cuales «no creemos que sea nulo el pago hecho ante un órgano recaudador, pero incompetente para recibir el cobro de un determinado tributo, ya que el efecto liberatorio deriva, en este caso, de una interpretación conjunta de los artículos 59.2 y 95.1 de la Ley General Tributaria. El pago hecho a un órgano relativo (o no manifiestamente) incompetente no es en principio nulo, aunque esté afectado de un vicio de competencia, subsanable por el propio órgano mediante los mecanismos previstos en el artículo 95.2 de la Ley General Tributaria»¹⁰².

B) Con respecto al *domicilio tributario como dato de identificación del sujeto pasivo en el título ejecutivo*, es de destacar que en el procedimiento recaudatorio en vía de apremio el domicilio es uno de los datos formales que debe contener el título ejecutivo. El artículo 105.2 del Reglamento General de Recaudación establece que los títulos contendrán los siguientes datos: «a) Nombre y apellidos, razón social o denominación, localidad y domicilio del deudor y, si consta, número de Identificación Fiscal.»

Se plantea, por tanto, en este caso, si el error o la omisión del dato del domicilio puede considerarse como defecto formal del título que permita la oposición, por parte del deudor, al procedimiento de apremio según el artículo 137 de la Ley General Tributaria.

El artículo 99 del Reglamento General de Recaudación establece en su apartado d) que «se entiende por defecto formal la omisión o error en los datos del título que impidan la identificación del deudor o de la deuda

¹⁰² BAYONA DE PEROGORDO, J. J.; SOLER ROCH, M.^a T.: *Compendio de Derecho Financiero*, Ed. Compás, Alicante, 1991, pág. 330.

apremiada, la falta o error sustancial de la liquidación del recargo de apremio y la falta de indicación de haber finalizado el período voluntario».

Pensamos que no será posible una oposición legal al procedimiento de apremio, aunque no conste el domicilio, sea desconocido o erróneo, si la deuda puede atribuirse con certeza a la persona que figura en el título.

Sólo cabría esta oposición en el caso de que el error en el domicilio determinara la falta de notificación de la providencia de apremio. Hay que tener en cuenta que la providencia de apremio se incluye en el mismo documento que contiene la certificación de descubierto, lo que conlleva que los defectos existentes en la certificación de descubierto se transmitan a la providencia de apremio.

C) Por último, hay que analizar, en este procedimiento, si el *desconocimiento del domicilio del deudor* puede ser la causa para declarar el crédito tributario incobrable.

El Reglamento General de Recaudación de 1968, en su artículo 164, determinaba como causas de declaración de un crédito incobrable la insolvencia o el desconocimiento del paradero del deudor. Sin embargo, el artículo 70 de la Ley General Tributaria, que sirve de base a la mencionada disposición reglamentaria, parece exigir en todo caso la insolvencia probada del deudor ¹⁰³.

En este sentido, el Reglamento General de Recaudación de 1990 exige justificar en el procedimiento para

¹⁰³ El artículo 70 de la Ley General Tributaria establece que: «Las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos ejecutivos por insolvencia probada del sujeto pasivo y demás responsables se declararán provisionalmente extinguidas en la cuantía procedente en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción.»

declarar un crédito incobrable la inexistencia de bienes.

El artículo 164 del Reglamento General de Recaudación establece, en sus primeros apartados, lo siguiente:

«1. Cuando la imposibilidad de cobrar se produzca por desconocerse el paradero del deudor o deudores principales y de los responsables solidarios, se consultará la información sobre los mismos obrante o a la cual tenga acceso la Delegación de Hacienda, de lo cual se dejará constancia en el expediente.

2. Tanto en el caso anterior como cuando sea conocido el paradero del deudor o deudores principales, se justificará la inexistencia de bienes embargables de los mismos a través de las actuaciones del procedimiento de apremio. De igual forma se justificará la insolvencia de los responsables solidarios.»

El Reglamento General de Recaudación no desarrolla los medios para justificar tanto el paradero desconocido del deudor como la inexistencia de bienes.

A este respecto el artículo 166 del Reglamento General de Recaudación de 1968 establecía que:

«1. Cuando la imposibilidad de cobrar se produzca por desconocerse el paradero del deudor, y el último o único domicilio conocido de éste fuese en la demarcación de la propia zona recaudatoria, se recabará certificación de la Alcaldía que acredite la no residencia del deudor, con informe sobre las indagaciones que se hayan hecho para averiguar su paradero actual y de si se le conocen bienes de alguna especie en la localidad.

2. Si se tuvieren noticias de que el deudor reside en cualquier lugar fuera del territorio de la zona, quedarán unidos al expediente iguales justificantes que los que señala el número anterior, proporcionados por la corres-

pondiente Alcaldía, que el Recaudador recabará por medio de oficio al de la zona de aquella residencia».

Comentando este precepto, ALLER¹⁰⁴ mantenía que era necesario que se acreditaran tres requisitos: que el deudor no reside en la localidad correspondiente al domicilio que conste en el expediente, que no posee bienes y un informe sobre la averiguación de su paradero.

Si se cumplen los primeros requisitos y esta averiguación tuviese resultados negativos, la justificación quedaría completa, pero si se llega a conocer su nuevo domicilio, o la posesión de bienes en otro lugar, el Recaudador debía utilizar el oficio rogatorio para que se continúe el procedimiento de apremio.

En nuestra opinión el paradero desconocido del deudor no es causa suficiente para declarar un crédito incobrable sino que es necesario que de la consulta de los correspondientes Registros públicos, así como de los restantes medios de comprobación, resulte que no existen bienes embargables o en la suficiente cuantía como para satisfacer la deuda tributaria.

Hay que tener en cuenta, a este respecto, que la Administración puede desconocer el domicilio del sujeto pasivo desde el momento en que se prevé la notificación de la providencia de apremio mediante edictos, sin que tal circunstancia paralice el procedimiento de apremio.

¹⁰⁴ ALLER, C.: *Recaudación de tributos*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981, págs. 352-353.

CAPÍTULO IV

Régimen jurídico del domicilio tributario

I. EL DEBER DE DECLARAR EL DOMICILIO

El artículo 45.2 de la Ley General Tributaria establece que «la Administración podrá exigir a los sujetos pasivos que declaren su domicilio tributario. Cuando un sujeto pasivo cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración Tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración hasta tanto se presente la citada declaración tributaria. La Administración podrá rectificar el domicilio tributario de los sujetos pasivos mediante la comprobación pertinente».

La redacción actual del artículo 45.2 se debe a la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, que incluyó en este precepto el deber de declarar el cambio de domicilio y la rectificación del mismo por parte de la Administración que se contenía en el Decreto 2572/1975, de 16 de octubre.

Establece este precepto dos tipos de deberes tributarios en relación con el domicilio: el deber de declarar el domicilio y el deber de declarar el cambio del mismo. Asimismo incluye la potestad, por parte de la Ad-

ministración, de rectificar, mediante comprobación, el domicilio.

La primera cuestión que suscitan los deberes impuestos por el artículo 45.2 de la Ley General Tributaria es si se trata de deberes que afectan sólo a los sujetos pasivos, esto es, contribuyentes y sustitutos, o a cualquier obligado tributario.

El tenor literal del artículo 45.2 parece claro al respecto: sólo menciona a los sujetos pasivos. Del mismo modo el Decreto de 16 de octubre de 1975, en el cual se inspira la nueva redacción del artículo 45.2, establecía en su artículo 4 que: «Los sujetos pasivos, sean contribuyentes o sustitutos del contribuyente, están obligados a declarar su domicilio tributario a la Administración y a comunicar en forma los cambios que en el mismo se den, aunque no proceda requerimiento de aquélla.»

El desarrollo reglamentario de estos deberes, sin embargo, desmiente esta postura restrictiva al respecto.

En efecto, a pesar de que el artículo 45.2 establece la potestad de la Administración de exigir la declaración del domicilio, no existe en nuestro Ordenamiento una norma que determine el momento en que surge la obligación de declararlo, salvo, como luego veremos, para cierta clase de contribuyentes.

De tal manera que el deber de declarar el domicilio se conecta con el resto de deberes formales impuestos al sujeto pasivo por las normas tributarias particulares que regulan cada uno de los tributos. En las declaraciones que el sujeto pasivo debe realizar con ocasión de la liquidación de sus tributos se consignará como un dato de identificación de éste su domicilio tributario.

Pero este deber se exige igualmente, pese al tenor literal del artículo 45.2, en todas aquellas declaraciones

impuestas a terceras personas en el desarrollo del deber de información de los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria.

A mayor abundamiento, en el caso de empresarios, profesionales y personas que satisfagan rendimientos sujetos a retención, sean personas físicas o jurídicas, el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar los empresarios, profesionales y otros obligados tributarios establece el deber, antes de iniciar estas actividades en territorio español, de darse de alta en el citado censo declarando, entre otros datos, su domicilio fiscal en España.

Asimismo, se exige el deber de declarar el domicilio a los sujetos pasivos no residentes en la medida que se les impone la obligación de nombrar un representante con domicilio en territorio español.

En consecuencia, en el régimen jurídico del deber de declarar el domicilio debemos destacar los siguientes aspectos:

En primer lugar, la declaración del domicilio se puede producir a requerimiento de la Administración en virtud de la potestad que a ésta confiere el párrafo primero del artículo 45.2 de la Ley General Tributaria.

En segundo lugar, se puede utilizar la vía reglamentaria para establecer el deber de declarar el domicilio. En el momento presente se utiliza esta vía para imponer a los empresarios, profesionales y personas que satisfagan rendimientos sujetos a retención el deber de declarar el domicilio en el momento en que se den de alta en el censo de empresarios y profesionales. Para los restantes sujetos pasivos la declaración del domicilio se conectará con la obligación de presentar las declaraciones

tributarias que establece la normativa específica de cada uno de los tributos. En la medida en que en toda declaración tributaria se exige la constatación del domicilio fiscal, como dato de identificación del sujeto pasivo u obligado tributario, se hace aplicación del artículo 45.2 de la Ley General Tributaria.

II. EL CAMBIO DE DOMICILIO

El segundo deber impuesto por el artículo 45.2 es el deber de declarar el cambio de domicilio.

La obligación de declarar los cambios de domicilio se estableció, con carácter general, por el Decreto de 16 de octubre de 1975 y fue incorporado al propio artículo 45.2 por la reforma de la Ley General Tributaria de 1985.

Para las personas jurídicas, el artículo 8.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que los sujetos pasivos están obligados a poner en conocimiento de la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal, en el ejercicio económico en que se produzcan, las variaciones que impliquen el cambio de su domicilio, sea dentro del ámbito de la misma Delegación, sea de otra distinta. Este cambio deberá ser comunicado, asimismo, según el artículo 24 del Reglamento, a todos los órganos de la Administración Tributaria en los que se encontrase pendiente la resolución de cualquier clase de expediente administrativo cuando el cambio de domicilio fiscal coincida con el señalado para notificaciones.

La ley no exige la autorización de la Administración para el cambio de domicilio fiscal como ocurría con la normativa establecida en el Decreto de 16 de octubre

de 1975, que exigía, en su artículo 4, a las personas jurídicas la previa autorización de la Dirección General de Tributos para poder variar su domicilio tributario.

La legislación tributaria admite sin reservas la libertad de cambio de domicilio, lo cual deriva, obviamente, del artículo 19 de la Constitución que consagra la libre circulación de personas por el territorio nacional. A lo único que se obliga es a comunicar este cambio.

No es únicamente en el ámbito tributario en el que se obliga a los particulares a comunicar el cambio de domicilio a la Administración. En este sentido, el Reglamento de Población y Demarcación Territorial de las Entidades Locales (RD 1690/1986, de 11 de julio) establece en su artículo 56 la obligación de toda persona que cambie de residencia de solicitar la baja en el Padrón Municipal del Ayuntamiento en el que se encuentre inscrito y el alta en el de aquel en el que el particular vaya a residir ¹⁰⁵.

¹⁰⁵ Es destacable la mayor precisión del Reglamento de Población de las Entidades Locales (RD 1690/1986, de 11 de julio) respecto al régimen jurídico del cambio de domicilio en comparación con el que ofrece la legislación tributaria. El artículo 56 del citado Reglamento establece:

«1. Toda persona que cambie de residencia dentro del territorio español está obligada:

a) A solicitar del Ayuntamiento en cuyo Padrón se encuentre inscrito como residente la baja como tal. La solicitud se formulará en el impreso oficial que se establezca, consignándose siempre el nombre del Municipio en el que se vaya a residir.

Recibida la solicitud por el Ayuntamiento se acordará la baja en el Padrón Municipal y se expedirá certificado expresivo de dicha baja, consignándose en el mismo el Municipio elegido por el solicitante para residir. Este certificado será entregado al solicitante.

b) A solicitar el alta como residente en el nuevo Municipio dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha en que se otorgue la baja en el Municipio de procedencia. En todo caso, a la solicitud se acompañará la certificación de baja antes indicada, expedida por el Ayuntamiento de procedencia, y se acreditará, de forma suficiente, que se reúnen los requisitos legales establecidos a ese objeto.

Por supuesto, para que se produzca el cambio de domicilio fiscal, el nuevo domicilio deberá cumplir con los requisitos que establece el artículo 45 de la Ley General Tributaria. Esto es, será para las personas naturales el de su nueva residencia habitual y para las personas jurídicas la nueva sede de dirección efectiva.

Con respecto a las personas físicas, la inscripción en el Padrón Municipal puede ser prueba de tal cambio, en cuanto el artículo 62 del Reglamento de Población anteriormente citado establece que los datos del Padrón Municipal: «Constituirán prueba plena de la residencia y clasificación vecinal de los habitantes de cada término, y se acreditarán por medio de certificaciones expedidas por el Secretario del Ayuntamiento.»

El modo de cumplir con el deber de declarar el cambio de domicilio es distinto, también, según se trate de empresarios y profesionales y el resto de sujetos pasivos.

Con carácter general, la Orden Ministerial de 27 de diciembre de 1990 ha aprobado el modelo impreso para declarar el cambio de domicilio fiscal, lo cual presupone la existencia de un deber autónomo de declarar el cambio de domicilio. Creemos, sin embargo, que si la declaración del domicilio se conecta con el resto de las declaraciones tributarias bastaría para cumplir con este deber el consignar el nuevo domicilio en cualquier declaración presentada ante la Administración Tributaria.

Los efectos del domicilio tributario se conectan con la gestión de los tributos a los que el sujeto pasivo se encuentre sometido, por lo que los datos consignados

2. La solicitud de residencia antes indicada será resuelta por el Alcalde, notificándose esta resolución al interesado.

3. La obligación concretada en este artículo corresponde a los padres o tutores, respecto de los menores o incapacitados que con ellos vivan, o, en otro caso, a los residentes mayores de edad con los que habiten.»

en la declaración de dichos tributos es donde se debe declarar el domicilio tributario actual y, por tanto, la variación con respecto a los consignados en declaraciones anteriores.

Por ello, nos parece desafortunada la Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de mayo de 1991, que considera válida la notificación en el antiguo domicilio si no se declaró expresamente el nuevo, sin que se asimile a la declaración del domicilio la consignación del nuevo en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No parece posible que se faculte a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a rectificar el domicilio de las etiquetas identificativas de la declaración de dicho impuesto y que no se admita tal rectificación como declaración del cambio de domicilio.

Para empresarios, profesionales y personas que satisfagan rendimientos sujetos a retención la declaración del cambio de domicilio se incluye dentro de las declaraciones de modificación del censo previstas en el artículo 10 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio. Según el citado precepto el obligado tributario deberá comunicar a la Administración la variación de los datos recogidos en la declaración de comienzo de la actividad. Esta declaración servirá, en particular, según el artículo 10.2, para «poner en conocimiento de la Administración Tributaria el cambio de domicilio fiscal, de acuerdo con lo previsto en el apartado segundo del artículo 45 de la Ley General Tributaria y el apartado segundo del artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades».

Ahora bien, el cambio de domicilio puede ser objeto de comprobación por parte de la Administración Tribu-

taria. Del mismo modo la Administración puede promover el cambio de domicilio fiscal rectificando el domicilio declarado por los sujetos pasivos.

La potestad de comprobación por parte de la Administración Tributaria no es específica para el domicilio tributario, como hemos analizado en otros capítulos de este trabajo. La Administración en el ejercicio de su función comprobadora, puede verificar el domicilio del sujeto pasivo en el sentido de que cumple con los requisitos para ser considerado como domicilio fiscal. Del mismo modo puede comprobar que el cambio de domicilio fiscal responde a que las circunstancias que otorgan a un lugar la condición de domicilio fiscal han variado en el ámbito de la misma Delegación u otra distinta.

Esto es, el cambio de domicilio supone el cambio de las circunstancias que atribuyen el domicilio. En el caso de las personas físicas el cambio de domicilio será el cambio de su residencia habitual; en el caso de las personas jurídicas, el cambio de su centro de gestión y dirección. Ambas circunstancias pueden ser comprobadas por la Administración Tributaria.

En el caso de las personas jurídicas, el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades obliga a la Administración, cuando el cambio varíe el ámbito de competencia de la Delegación de Hacienda, a realizar las comprobaciones oportunas. La comprobación del cambio de domicilio fiscal la ha extendido el Real Decreto 1041/1990 a aquel que se produzca dentro del ámbito de la misma Delegación de Hacienda. El citado Real Decreto ha derogado, en este punto, los artículos 25 y 26 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

relativos a la rectificación de oficio por parte de la Administración del domicilio tributario.

Ahora bien, antes de describir el procedimiento para el cambio de domicilio hay que destacar que el cambio del mismo produce sus efectos desde el momento en que el sujeto pasivo cumple con la obligación de declarar el cambio, sin que pueda estar condicionada su vigencia a la comprobación por parte de la Administración. Lo cual se deriva de una interpretación *contrario sensu* del artículo 45.2 de la Ley General Tributaria.

Precisamente por ello, si de las oportunas comprobaciones resulta que en el declarado por el sujeto pasivo no concurren las circunstancias para ser considerado como domicilio fiscal, la Administración deberá proceder a la rectificación de oficio del mismo ¹⁰⁶.

En el Ordenamiento italiano, sin embargo, se supeditan los efectos del cambio de domicilio, según el artículo 2 del TU de los Impuestos sobre la Renta, al transcurso de sesenta días desde que el cambio de domicilio fue comunicado a la Administración. Durante este tiempo, que permite a la Administración comprobar el cambio de domicilio, permanece vigente la competencia de la Administración del último domicilio.

¹⁰⁶ En este sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de abril de 1989 considera que: «En la disposición actualmente vigente se establece que los sujetos pasivos están obligados solamente a poner en conocimiento de la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal las variaciones que impliquen el cambio de su domicilio, no exigiéndose pronunciamiento alguno por el que aquél se admita o rechace (...) de donde se infiere que resultan inoperantes las diligencias y el acuerdo denegatorio adoptado inicialmente por la Administración sobre el cambio comunicado, debiendo aquélla haberse limitado a tomar nota de la comunicación recibida, y si entendía que el traslado era improcedente, la postura correcta era la señalada en el número 3 del artículo 8 de la LIS, a tenor del cual la Administración debió promover la variación del domicilio fijado unilateralmente por el contribuyente.»

En nuestra opinión, es insuficiente la regulación establecida en nuestro Ordenamiento para el cambio de domicilio.

En primer lugar, no establece la Ley General Tributaria ante qué Administración se debe declarar el cambio de domicilio. Las posibilidades podrían ser varias: ante la Administración Tributaria del antiguo domicilio, ante la del nuevo, o a ambas.

Sobre la base del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, y del Reglamento de Impuesto sobre Sociedades, se deduce que sólo es necesario comunicar el cambio de domicilio a la Administración del antiguo domicilio. La Administración del nuevo domicilio tendrá noticia del domicilio del sujeto pasivo en la medida en que éste presente ante la citada Administración sus declaraciones tributarias.

Tampoco se establece un plazo para cumplir con el citado deber, salvo para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (art. 8.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) y los empresarios, profesionales y personas que satisfagan rendimientos sujetos a retención (art. 10.4 Real Decreto 1041/1990 de 27 de julio). Estos últimos deben presentar la declaración de modificación en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a aquel en que se hayan producido los hechos que la determinan.

Respecto a esta cuestión parece claro que la declaración se debe realizar cuando el cambio ya se haya producido, desde el momento en que el sujeto pasivo no solicita una autorización ni declara una determinada intencionalidad, sino que pone en conocimiento las variaciones de las circunstancias de hecho que atribuyen el domicilio.

En la práctica, el contribuyente se encontrará con la necesidad de declarar el cambio de domicilio en el momento en que tenga que presentar la declaración tributaria por cualquier impuesto, momento en el que aprovechará para comunicar el citado cambio. Pero la solución no deja de plantear problemas, porque estará presentando la declaración ante una Administración que ya no es la que corresponde a su nuevo domicilio.

Tampoco se especifica si el domicilio que determina la competencia de la Administración ante la cual se debe presentar la declaración tributaria es el actual o el existente durante el período impositivo al que va referido el impuesto. Este aspecto debería ser tenido en cuenta en los impuestos periódicos en términos semejantes a los que determinan la residencia.

En nuestra opinión, si el domicilio hace referencia al lugar exacto donde puede ser localizado el sujeto pasivo a efectos de sus relaciones con la Administración Tributaria, el plazo para declarar el cambio de domicilio estará comprendido entre el momento en que realmente varíen las circunstancias de hecho y el momento en que el sujeto pasivo tenga que presentar cualquier declaración tributaria, en la cual ya no podrá consignar un domicilio inexistente, sino el actual en el momento de presentar la declaración.

El régimen jurídico de la rectificación de oficio del domicilio fiscal se contiene en el artículo 16 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio.

La norma distingue dos supuestos en el cambio de domicilio a instancia de la Administración:

— Cambio de domicilio en el ámbito de la misma Administración o Delegación de Hacienda.

El procedimiento se inicia por acuerdo del correspondiente Administrador o Delegado de Hacienda. En la instrucción se solicitará informe de las Administraciones de Hacienda afectadas de la misma Delegación. Se dará audiencia al interesado. La resolución será dictada por el Delegado o Administrador de Hacienda en virtud de cuyo acuerdo se inició el expediente.

— Cambio de domicilio al ámbito territorial de una Administración o Delegación de Hacienda distinta.

Se inicia por acuerdo del Delegado de Hacienda del domicilio fiscal actual, por propia iniciativa o a iniciativa de aquella Delegación de Hacienda que considere que concurren en su ámbito territorial las circunstancias determinantes para la fijación del domicilio.

En la instrucción se solicita informe de las Administraciones o Delegaciones de Hacienda afectadas, incluida aquella a cuyo ámbito territorial debiera trasladarse el domicilio fiscal, salvo que sea aquella la que haya iniciado el expediente. Se dará audiencia al interesado.

En caso de diferencias de criterio entre los Delegados de Hacienda afectados se elevará el expediente al Delegado de Hacienda especial o común y, de no haberlo, al Director general de Gestión Tributaria.

Los acuerdos que ponen fin al expediente de cambio de domicilio son reclamables en vía económico-administrativa.

III. EL INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES RELATIVOS AL DOMICILIO

El incumplimiento de los deberes impuestos en relación con el domicilio tributario lleva aparejadas dos tipos de consecuencias. Por un lado, con respecto al procedimiento de gestión tributaria, el artículo 45.2 establece la ineficacia del cambio de domicilio hasta tanto no se comunique de forma expresa a la Administración Tributaria. Esta ineficacia del cambio de domicilio ha sido interpretada, jurisprudencialmente, como ya hemos tenido ocasión de desarrollar en otro lugar, como la validez ante la Administración Tributaria del último domicilio conocido por la Administración, cuya más importante consecuencia es la eficacia de las notificaciones practicadas en éste.

A este respecto el artículo 5 del Decreto de 16 de octubre de 1975 disponía en su número 2 que «si el sujeto pasivo no hubiera declarado su domicilio a la Hacienda Pública, se considerará, entre tanto, como tal el de situación de cualquier inmueble o explotación económica de su propiedad».

En el mismo sentido el artículo 5.1 del citado Decreto vino a establecer que cuando el sujeto pasivo no haya comunicado a la Administración Tributaria el cambio de su domicilio fiscal, toda notificación intentada en el último domicilio por aquél declarado será eficaz en derecho a todos los efectos.

Ya manifestamos nuestra postura al respecto, en el sentido de que efectivamente el cambio de domicilio no declarado no tiene ningún efecto ante la Administración Tributaria, lo cual significa que todas las consecuencias en orden a la competencia de los órganos de la Admi-

nistración no se producen respecto a ese nuevo domicilio entre tanto no sea declarado. Ello no obstante, la actuación de la Administración en el caso de que no conozca el domicilio del sujeto pasivo será la del deudor en paradero desconocido.

Por lo tanto, las consecuencias de no declarar el domicilio, hacerlo falsamente o no declarar los cambios del mismo serán de naturaleza sancionadora. Se trata, evidentemente, de auténticos deberes tributarios cuyo incumplimiento da lugar a la comisión de una infracción simple de las definidas en el artículo 78.1 de la Ley General Tributaria. La redacción originaria del artículo 78, con anterioridad a la Ley de Reforma de 1985, especificaba en el punto *e*) como infracción simple el incumplimiento de los deberes establecidos en el artículo 45.2.

Tras la reforma de la Ley General Tributaria, sin embargo, el incumplimiento de los deberes conectados con el domicilio no son objeto de una tipificación o sanción específica como ocurre con las denominadas por la doctrina «infracciones simples cualificadas»¹⁰⁷ para referirse a las tipificadas por la Ley General Tributaria a través del reforzamiento de las sanciones a ellas aplicables.

De tal manera que, en principio, la sanción correspondiente a estas conductas será la de las infracciones simples comunes, de 1.000 a 150.000 pesetas, según establece el artículo 83.1 de la Ley General Tributaria.

Hay que tener en cuenta, sin embargo, que las sanciones tributarias, según el artículo 82 de la Ley General Tributaria, se graduarán atendiendo, entre otras circunstancias, a la trascendencia para la eficacia de la ges-

¹⁰⁷ PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, pág. 346; ZORNOZA PEREZ, J. J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 255.

tión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración Tributaria; y según el artículo 12.i) del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, se considera como de gran trascendencia tributaria la declaración del domicilio tributario y de los cambios del mismo.

Resulta criticable, del régimen jurídico de las infracciones tributarias en relación con el domicilio, los siguientes aspectos.

En primer lugar, la falta de una tipificación específica de estas conductas impide sancionar de forma diferente dos conductas distintas: por un lado, la omisión de declarar el domicilio o el cambio del mismo, y por otro lado, la declaración de un domicilio falso.

Hay que tener en cuenta, además, que la omisión o inexactitud en la declaración del domicilio puede estar conectada a la comisión de infracciones graves. A este respecto es interesante destacar cómo los sujetos que no están dispuestos a cumplir con sus obligaciones tributarias lo primero que hacen es ocultar o falsear ante la Administración Tributaria su domicilio fiscal.

No está, sin embargo, tipificada una infracción específica para la declaración falsa del domicilio. De tal manera que habremos de considerarla como infracción simple sin perjuicio de que en la graduación de la sanción se pueda apreciar la mala fe del sujeto infractor.

Por otra parte, nos parece muy dudosa la efectividad práctica de las sanciones que se puedan imponer con ocasión del incumplimiento de los deberes conectados con el domicilio.

En primer lugar, no existiendo una obligación autónoma de declarar el domicilio, su incumplimiento se conectará normalmente al requerimiento por parte de la Administración, pero tal requerimiento deviene imposible si precisamente la Administración no puede localizar al sujeto pasivo.

En segundo lugar, no existiendo un plazo para declarar el cambio de domicilio tampoco es posible apreciar en qué momento se considera producida la infracción, salvo que el sujeto declare un domicilio que ya no coincide con el real y la Administración lo compruebe e inste el procedimiento de cambio de domicilio. Pero es que además esta falta de plazo dificulta asimismo la apreciación de la prescripción como modo de extinguir la responsabilidad derivada de la infracción, cuyo plazo se computa según el artículo 65 de la Ley General Tributaria desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones.

En nuestra opinión, no existirá infracción en los casos de error en el domicilio, subsanable por el propio sujeto pasivo o a requerimiento de la Administración; en el caso de discrepancia de criterio entre la Administración y el sujeto pasivo; y en los casos en que la declaración del cambio de domicilio se produzca con ocasión de la declaración de cualquier tributo.

La indeterminación de los criterios de atribución del domicilio, fundamentalmente en el caso de las personas físicas, la falta de previsión de la legislación tributaria respecto a la pluralidad de domicilios y a las incidencias que en el mismo se produzcan, pueden favorecer la aplicación del error como criterio de exclusión de la responsabilidad, precisamente el criterio que el artículo 77 de la Ley General Tributaria no contempla.

La doctrina y la jurisprudencia, sin embargo, ha reclamado la aplicación del error como causa de exculpa-ción. En este sentido, FERREIRO LAPATZA se pronuncia por la aplicación inmediata al campo de las infracciones administrativas de la regulación del error del Código Penal ¹⁰⁸. PEREZ ROYO ¹⁰⁹ y ZORNOZA PEREZ ¹¹⁰, a partir de la reforma de la Ley General Tributaria, consideran, sin embargo, que si bien se debe admitir el error como circunstancia excluyente de la responsabilidad, este error debe ser «invencible», ya que el vencible deja subsistente la posibilidad de castigar las infracciones culposas, a las que pertenecen las de carácter tributario, sancionables incluso a título de simple negligencia.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido proclive a admitir el error sobre aspectos interpretativos como causa excluyente de la responsabilidad por infracciones ¹¹¹, postura asimismo asumida por la Administración Tributaria en la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988.

Precisamente, como un supuesto específico de error se puede considerar la eximente recogida en el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria, que establece que no darán lugar a responsabilidad por infracción tri-

¹⁰⁸ FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero*, op. cit., pág. 552.

¹⁰⁹ PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob.cit., pág. 315.

¹¹⁰ ZORNOZA PEREZ, J. J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, ob.cit., pág. 219.

¹¹¹ Diversos pronunciamientos del Tribunal Supremo y de Audiencias Territoriales pueden verse en: ZORNOZA PEREZ, J. J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, ob.cit., pág. 220 y DURAN SINDREU-BUXADE, A.: «El error como causa excluyente de la responsabilidad por infracción», *Gaceta Fiscal*, núm. 61, 1988, págs. 141 y ss.

butaria las acciones u omisiones tipificadas en las leyes: «Cuando consistan en el incumplimiento de la obligación de ingresar en alguna Administración fiscal los tributos o sus ingresos a cuenta correspondientes al régimen de cifra relativa de negocios, por haberlo hecho en otra u otras oficinas tributarias».

PEREZ ROYO ¹¹² y ZORNOZA PEREZ ¹¹³ aplican analógicamente este supuesto para todos aquellos casos de ingreso de la deuda tributaria en Oficina no competente para recibirlo, entre los cuales se puede incluir el ingreso ante Administración incompetente en función del domicilio. El último de los autores citados considera además que en el caso de incompetencia territorial resultará muy difícil apreciar incluso la simple negligencia que el legislador exige para estimar la existencia de infracción tributaria.

En el mismo sentido, PEDRAZA BOCHONS manifiesta que: «Tanto los actos debidos como los voluntarios deben realizarse ante el órgano territorialmente competente en función del domicilio fiscal de los particulares, lo que plantea también en este ámbito el problema de la eficacia de la actuación ante órgano incompetente.

En ausencia de previsión normativa específica, dicha eficacia debe ser la propia de cada una de las actuaciones y, en todo caso, tenerlas por realizadas dentro de los plazos en cada caso establecidos, enervando la imposición de sanciones» ¹¹⁴.

¹¹² PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob.cit., pág. 312.

¹¹³ ZORNOZA PEREZ, J. J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, ob.cit., pág. 214.

¹¹⁴ PEDRAZA BOCHONS, J. V.: «Incompetencia de los órganos administrativos tributarios», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, ob. cit., pág. 1336.

CONCLUSIONES

Primera. El domicilio tributario es un concepto especial y autónomo respecto al domicilio establecido con carácter general por el Derecho civil. Esta especialidad se deriva de las funciones que cumple en el ámbito tributario, en cuanto fija la sede jurídica de los sujetos pasivos y de las demás personas que intervienen directa o indirectamente en el procedimiento de gestión tributaria.

Sin embargo, los criterios utilizados para atribuir a un lugar el carácter de domicilio tributario no divergen de los establecidos en el Derecho privado. Por tanto, la interpretación del concepto de domicilio tributario debe realizarse desde una visión multidisciplinar, con especial atención al carácter supletorio del Derecho común.

Segunda. El domicilio debe distinguirse de otras figuras afines en el Derecho tributario, fundamentalmente de la residencia.

La residencia es un criterio de aplicación de las normas tributarias y, por tanto, de sometimiento de las personas a un determinado poder tributario. La residencia cualifica al sujeto pasivo en los impuestos personales, determinando una modalidad específica de tributación.

En tal sentido, es un criterio de vinculación jurídica, no de localización.

El espacio físico al que hace referencia la residencia es una determinada demarcación territorial dentro de la cual producen sus efectos las normas tributarias.

La residencia se determina con criterios objetivos, destacando en el momento actual la combinación de los criterios de permanencia durante un lapso de tiempo y desarrollo de la actividad económica principal de la persona en un determinado territorio.

Tercera. El domicilio no es una cualidad del sujeto pasivo, sino un criterio de localización. Esto es, un lugar que sirve para identificar y ubicar a los obligados tributarios en el procedimiento de gestión tributaria. Por tanto, no tiene efectos materiales sobre el tributo.

Esta es la función originaria del domicilio tributario recogido en el artículo 45 de la Ley General Tributaria. Se trata de un concepto general respecto del que puedan establecer otras normas tributarias particulares, si bien las normas reguladoras de los distintos tributos no han establecido conceptos divergentes a los contenidos en la Ley General Tributaria.

Cuarta. Es necesario distinguir el domicilio tributario del domicilio particular del sujeto pasivo. Este último concepto debe ser interpretado con los criterios que proporciona el artículo 18.2 de la Constitución y la doctrina del Tribunal Constitucional.

El derecho a la inviolabilidad del domicilio es predicable de las personas físicas y jurídicas; protege cualquier lugar para cuya entrada sea necesario el consentimiento de su titular; y la competencia para autorizar la entrada en el domicilio la tiene atribuida el Juez de Instrucción. Es necesario una reforma de los preceptos

de la Ley General Tributaria que regulan la entrada en el domicilio de los obligados tributarios en el ejercicio de la función tributaria, acorde con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional.

Quinta. El ámbito subjetivo del domicilio tributario no es exclusivo de los sujetos pasivos, sino de todos los obligados tributarios. Es decir, de todas aquellas personas, deudores o no del tributo, que se relacionan con la Administración Tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos.

En este sentido, no parece correcta la ubicación sistemática del domicilio en el capítulo dedicado al sujeto pasivo, sino que debería presidir el régimen jurídico del procedimiento de gestión tributaria.

Sexta. El concepto de domicilio sólo debe conectarse con la personalidad jurídica. Los entes sin personalidad jurídica, precisamente por carecer de ella, no son titulares de derechos y obligaciones y, por lo tanto, no pueden ejercitarlos frente a terceros. El domicilio de los entes sin personalidad jurídica ha de ser el de su representante.

Séptima. En la normativa tributaria aparece incipientemente un concepto de domicilio empresarial, como lugar de desarrollo de las actividades gravadas, tanto para empresarios individuales como entes sin personalidad jurídica. Este domicilio puede tener indudables ventajas para el desarrollo de los procedimientos de investigación y comprobación, de tal manera que podría ser un domicilio idóneo para los tributos que gravan las actividades empresariales.

Octava. No existe obstáculo lógico ni jurídico que impida tener una pluralidad de domicilios tributarios,

tanto porque normas particulares ofrezcan otros conceptos de domicilio, como por las situaciones de hecho que provoquen una pluralidad de residencias habituales.

La legislación tributaria no contempla esta posibilidad, que deberá ser resuelta caso por caso, tal como ha realizado hasta ahora la jurisprudencia atendiendo a la intencionalidad del sujeto y a datos objetivos tales como la permanencia, las relaciones familiares y profesionales.

Novena. Los mayores problemas que plantea la determinación del domicilio se derivan de los distintos temas que subyacen detrás del mismo: el primero es conocer la realidad del domicilio y facilitar las relaciones entre el sujeto y la Administración; el segundo es fijar el lugar donde se pueden ejercitar diversas funciones de comprobación e investigación; el tercero es el de los efectos que el lugar del domicilio de los sujetos pueda tener para la financiación del gasto de una determinada Hacienda Pública.

El domicilio debe seguir produciendo sus efectos en el ámbito estricto de las relaciones del sujeto pasivo con la Administración Tributaria. Cuestión distinta debe ser si el domicilio fiscal es un criterio adecuado para el sometimiento a un poder tributario o para la participación de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos.

En este sentido, los criterios que deben presidir este reparto de poder deben ser los mismos que se utilizan en el ámbito internacional, por cuanto el problema es idéntico en su planteamiento y, por tanto, también debe serlo en sus soluciones.

Los criterios de residencia y territorialidad deben presidir la atribución del rendimiento de los tributos cedidos o que se cedan en el futuro, posibilitando, en su

caso, una tributación separada sobre la base del concepto de establecimiento permanente.

La financiación de las Comunidades Autónomas ha puesto de manifiesto una nueva función del domicilio tributario que la Ley General Tributaria no podía prever. Existe, por tanto, una inadecuación del concepto de domicilio ofrecido en la Ley General Tributaria a la función que se le asigna en un plano completamente distinto: como punto de conexión de ciertas normas tributarias y criterio de atribución del producto recaudatorio de ciertos tributos.

El ámbito geográfico al que se refiere el domicilio en ambos supuestos es diferente. En el procedimiento de gestión será una vivienda, un lugar exacto; en el caso de la Ley de Cesión, todo un territorio.

La falta de previsión de la Ley General Tributaria de determinadas incidencias en el domicilio, si bien pueden resolverse en el procedimiento de gestión tributaria sobre la base de la voluntad del sujeto pasivo, plantean una mayor problemática cuando lo que está en juego es la participación de una Comunidad Autónoma en la recaudación del tributo.

En definitiva, el domicilio tributario ha dejado de ser un dato únicamente relevante en el procedimiento de gestión tributaria, para ser pieza importante como criterio de sujeción a ciertas normas tributarias y como criterio de reparto de recursos entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

Décima. El domicilio tributario es también un elemento esencial de la función notificadora de la Administración Tributaria. Sería conveniente la distinción del domicilio como criterio de atribución de competencia y de localización, y el domicilio a efectos de notificaciones.

Es necesario un desarrollo del régimen de las notificaciones tributarias. Si bien existe una línea jurisprudencial que admite la validez de las notificaciones practicadas en el antiguo domicilio cuando el sujeto pasivo ha incumplido el deber de comunicar el cambio de domicilio, el procedimiento a seguir en estos casos debería ser, en concordancia con la nueva Ley de Procedimiento Administrativo, el del sujeto con domicilio desconocido.

Undécima. La comprobación del domicilio se integra dentro de las funciones de la Inspección de los Tributos. Son medios de comprobación: las declaraciones del interesado por cualquier tributo, los datos obtenidos de otras personas o entidades, los datos o informes obtenidos como consecuencia del deber de colaboración e información obtenida de otros Organos u Organismos oficiales.

El deber de declarar el domicilio se puede exigir por vía reglamentaria o a requerimiento de la Administración. No existe ninguna norma que con carácter general regule la forma con que ha de cumplirse con ese deber de forma autónoma.

El deber de declarar el domicilio se conecta con el resto de deberes formales que ha de cumplir el sujeto pasivo de cada tributo, en la medida en que aparece en toda declaración como dato de identificación del sujeto pasivo, así como en las disposiciones que regulan las declaraciones censales de determinados obligados tributarios, o en las que imponen cualquier otro deber respecto del cual el sujeto que ha de cumplirlo deba identificarse ante la Administración Tributaria.

El domicilio se puede incluir entre los datos con trascendencia tributaria que pueden ser objeto del deber de

información, como se deduce del contenido de este deber establecido por vía reglamentaria.

No existe un deber autónomo de suministrar a la Hacienda Pública el domicilio de un tercero, aunque tal dato puede figurar en la información sobre terceros que se aporte como consecuencia del artículo 111 de la Ley General Tributaria.

Duodécima. El pago realizado ante un órgano de recaudación tributaria incompetente por razón del domicilio adolece de un vicio de competencia relativo y, por tanto, no puede considerarse nulo, si bien adolece de un vicio de competencia subsanable por el propio órgano administrativo.

Decimotercera. El domicilio tributario es uno de los datos formales que debe contener el título ejecutivo. No es posible, sin embargo, una oposición legal al procedimiento de apremio, aunque no conste el domicilio, sea desconocido o erróneo, si la deuda puede atribuirse con certeza a la persona que figure en el título. La oposición es posible si el domicilio erróneo determina la falta de notificación de la providencia de apremio.

Decimocuarta. El paradero desconocido del deudor no es causa suficiente para declarar un crédito incobrable, sino que es necesario que de la consulta de los correspondientes Registros públicos, así como de la utilización de los restantes medios de comprobación, resulte que no existen bienes embargables o en la suficiente cuantía para satisfacer la deuda tributaria.

Decimoquinta. Es insuficiente la regulación establecida en nuestro Ordenamiento respecto al domicilio tributario, cuya máxima expresión se produce en los casos de cambio de domicilio.

Es necesario un desarrollo reglamentario del concepto de domicilio, de las funciones que cumple, de las incidencias que se produzcan en el mismo y de sus consecuencias; tal desarrollo debería contenerse en un Reglamento General de la Gestión Tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBERRUCHE HERRAIZ, A.: «Tributación de los no residentes en España», *RVHP*, Palau 14, núm. 16, 1992, págs. 61 y ss.
- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: «El representante tributario de los no residentes», *Impuestos*, núm. 1, 1992, págs. 7 y ss.
- ACOSTA ESPAÑA, R.: «El domicilio fiscal», en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, TI, EDESA, Madrid, 1982, págs. 384 y ss.
- AMOROS RICA, N.: «Derecho y procedimiento tributario. Notificaciones por correo», *RDFHP* núm. 148, 1980. págs. 1017 y ss.
- «Derecho y procedimiento tributario. Notificaciones por edicto», *RDFHP*, núm. 148, 1980, págs. 1035 y ss.
- ALESSI, R.; STAMMATI, G.: *ISTITUZIONI DI DIRITTO TRIBUTARIO*, Utet, Torino, 1965.
- ARIAS VELASCO, J.: *Manual de procedimientos Tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1989.
- ALLER, C.: «Tramitación de certificaciones de descubierto a nombre de personas con domicilio en el extranjero o desconocido», *CT*, núm. 5, 1973, págs. 73 y ss.

- *Recaudación de Tributos*, Ministerio de Hacienda. Madrid, 1981
- ALONSO FERNANDEZ, F.: «El domicilio fiscal», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. IEF, Madrid, 1991, págs. 741 y ss.
- «Los deberes censales, de identificación y facturación. Novedades derivadas del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre», *CT*, núm. 180, 1993.
- ALVAREZ-LINERA Y URÍA, C.: «La autorización judicial para la entrada en domicilios particulares, en ejecución de actos administrativos», *La Ley*, t. I, 1989, págs. 1037 y ss.
- ALVAREZ VIGARAY, R.: *El domicilio*, ADC, t. XXV, 1972, págs. 549 y ss.
- ARNAU ZOROA, F.: «La necesidad de un censo general de sujetos pasivos», *CT*, núm. 48, 1984, págs. 187 y ss.
- AVERY JONES, J. F.: «Domicile and residence in the United Kingdom». *The Anglo-Dutch Tax Seminar*, vol. 21, núm. 5-6, 1981, pág. 172.
- BAYON MARINE, I.: «El régimen de Cifra Relativa de Negocios en el Concierto Económico de Alava», *RDFHP*, núm. 82, 1969, págs. 607 y ss.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T.: *Derecho Financiero*, vol. I y II, Compás, Alicante, 1990.
- BECERRA GUIBERT, I.: *Las notificaciones tributarias*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1982.
- «La notificación por edictos y el domicilio de las sociedades», *CT*, núm. 40, págs. 291 y ss.
- BLUMENSTEIN, E.: *Sistema di diritto delle imposte*, Giuffrè. Milán, 1954.

- BOLLO AROCENA, M. C.: «La notificación de las liquidaciones tributarias», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, IEF, Madrid, 1991, págs. 1555 y ss.
- *Análisis jurídico de la Liquidación provisional*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1983.
- BUIREU GUARRO, J.: *Impuesto sobre Sociedades*, 2.^a ed., Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1984.
- CAFFARENA LAPORTA, J.: «Comentario al artículo 40 del Código Civil», en *Comentarios del Código Civil*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, págs. 251 y ss.
- CARBAJO VASCO, D.: «El concepto de establecimiento permanente en el modelo de la OCDE: consideraciones y crítica», *CT*, núm. 52, 1985, págs. 41 y ss.
- «La fiscalidad de los no residentes en España: perspectiva histórica, situación actual y líneas de reforma en la imposición personal», *AT*, núm. 4, 1992, págs. 37 y ss.
- «La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF», *AT*, núm. 29, 1992, págs. 627 y ss.
- CARBAJO VASCO, D., y AREVALO ARIAS, J.: «Una nota sobre el domicilio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades», *CT*, núm. 43, 1982, págs. 57 y ss.
- CASADO OLLERO, G.: «La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco», *HPE*, núm. 68, 1981.
- CASADO OLLERO/FALCON Y TELLA/LOZANO SERRANO/SIMON ACOSTA: «Cuestiones tributarias prácticas», *La Ley*, Madrid, 1989.

- CASTAN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil Español, Común y Foral*, t. I., vol. II, Reus, Madrid 1982
- CAYON GALIARDO, A.: «Declaración de inconstitucionalidad del artículo 130 de la Ley General Tributaria», *Técnica Tributaria*, núm. 17, 1992, págs. 101 y ss.
- *Reflexiones sobre el deber de colaboración*, XXXII SEDF, IEF, Madrid, 1984.
- CORTES DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario español*, Civitas, Madrid, 1985.
- CLAVIJO HERNANDEZ, F.: «El acto de liquidación», *CREDF*, núm. 20, 1978, págs. 651 y ss.
- COLMENAR VALDES, S.: *Las exenciones, la residencia y el domicilio en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*, XVIII SEDF, IEF, Madrid, 1982, págs. 119 y ss.
- DE LA VILLA GIL, J. M.: «Residencia y ciudadanía: su tratamiento y repercusiones jurídicas», en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Ed. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, págs. 153 y ss.
- DE JUAN Y PEÑALOSA, J. L.: «La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria», *CT*, núm. 50, 1984, págs. 165 y ss.
- DEL POZO, A.: «Comentario al Decreto 2572/1975, de 16 de octubre, por el que se regulan determinadas obligaciones de carácter tributario», *CT*, núm. 17, 1976, págs. 95 y ss.
- DELGADO PACHECO, A.: «Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones», *Impuestos*, núm. 11, 1986, págs. 9 y ss.
- DERTLIS, P. B.: «Il principio dell'imposizione al domicilio secondo la legislazione fiscale ellenica», *Riv.*

- Dir. Fin.*, anno XIII, vol. XIII, parte I, 1954, págs. 65 y ss.
- DIEZ PICAZO, L.; GULLON, A.: *Sistema de Derecho civil*, vol. I, 7.º ed., Tecnos, Madrid, 1990.
- DURAN-SINDREU BUXADE, A.: «El error como causa excluyente de la responsabilidad por infracción», *Gaceta Fiscal*, núm. 61, 1988, págs. 141 y ss.
- ESEVERRI MARTINEZ, E.: «Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo», en *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 835 y ss.
- FERNANDEZ BRIONES, L.: «El Impuesto sobre Sociedades y los no residentes», *CT*, núm. 58, 1989, págs. 69 y ss.
- FERNANDEZ GONZALEZ, F. J.: «Régimen fiscal de los no residentes», *EE*, núm. 65, 1988, págs. 3 y ss.
- FERNANDEZ JUNQUERA, M.: «Residentes en el extranjero», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, págs. 765 y ss.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: «La extinción de la obligación tributaria», *RDFHP*, núm. 77, 1968, págs. 1015 y ss.
- *Curso de Derecho Financiero español*, 14.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1992.
- «Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre», *RHAL*, núm. 61, 1991, págs. 75 y ss.
- FERREIRO LAPATZA/CLAVIJO HERNANDEZ/MARTIN QUERALT/PEREZ ROYO: *Curso de Derecho Tributario: parte especial*, 8.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1992.

- GARCIA TORRES, J.: «El domicilio fiscal como modulador del régimen de notificaciones tributarias», *CT*, núm. 12, 1975, págs. 221 y ss.
- GENY, F.: «Le particularisme du Droit fiscal», en *Mélanges Carré de Malberg*, Recueil Sirey, 1933.
- GONZALEZ GARCIA, E.: «Los esquemas fundamentales del Derecho tributario», *RDFHP*, núm. 114, 1974, págs. 1547 y ss.
- GONZALEZ GARCIA, E. y PEREZ DE AYALA, J. L.: *Curso de Derecho Tributario*, t. I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1986.
- GONZALEZ MENDEZ, A.: *El pago de la obligación tributaria*, IEF, Madrid, 1988.
- GONZALEZ POVEDA, V.: «Tributación de no residentes», *La Ley*, Madrid, 1986.
- «La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991», *CREDF*, núm. 75, 1992, págs. 419 y ss.
- GUIJARRO ZUBIZARRETA, F.: «La difícil fiscalidad del establecimiento permanente», *Impuestos*, núm. 11, 1987, págs. 6 y ss.
- GUIO MONTERO, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, Lex Nova, Valladolid 1985; «La visita de la inspección», *CT*, núm. 67 y 68, 1988.
- HENSEL, A.: *Diritto tributario*, trad. D. Jarach. Giuffrè, Milán, 1956.
- HERRERA MOLINA, P. M.: «La potestad de información tributaria sobre terceros», *La Ley*, Madrid, 1993.
- HUESO DE CHERCOLES, R.: «La notificación del acto administrativo y su problemática», *CT*, núm. 28, 1979, págs. 87 y ss.
- JACOBO Y BURGUILLO, J. M.: *La información tributaria en España*, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1987.

- JUAN LOZANO, A. M.: «Inviolabilidad del domicilio y límites materiales de la Ley de Presupuestos. Un pronunciamiento capital del Tribunal Constitucional». *CREFD* núm. 76, 1992, págs. 675 y ss.
- «Consideraciones y reflexiones en torno a la Sentencia de 14 de mayo de 1992, del Tribunal Constitucional, sobre la entrada en el domicilio del contribuyente», *Revista Siete*, núm. 142, 1992. págs. 500 y ss.
- LAFUENTE BENACHES, M.: «Reflexiones sobre la inviolabilidad del domicilio (A propósito de la STC 160/1991, de 18 de julio)», *CREDA*, núm. 73, 1992, págs. 79 y ss.
- LAVAGNINO, B.: «Le variazioni del domicilio fiscale». *Rivista di Consulenza Aziendale*, junio 1984, págs. 985 y ss.
- LEJEUNE VALCARCEL, E.: «Las notificaciones defectuosas», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, IEF, Madrid, 1991, págs. 1549 y ss.
- «Comentario al artículo 124 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, t, II*, EDESA. Madrid, 1983, págs. 229 y ss.
- LOPEZ DIAZ, A.: «La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio», IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.
- LOPEZ MARTINEZ, J.: *Los deberes de información tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.
- LOPEZ MERINO, F.: *La notificación en el Ordenamiento jurídico Español*, TAL, Granada, 1987.
- LOPEZ RAMON, F.: «Límites constitucionales de la autotutela administrativa», *RAP*, núm. 115, 1988, págs. 57 y ss.

- LYONS, T.: «The Reform of the Law of Domicile». *British Tax*, núm. 1, 1993, págs. 42 y ss.
- MANTERO SAENZ, A.: «El deber de información tributaria», *CT*, núm. 53, 1985, págs. 123 y ss.
- *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, 3.^a ed., Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- MARIN ARIAS, M.: «Comentario al artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades», en *Comentarios a las leyes Tributarias y Financieras*, EDERSA, Madrid, 1982, pág. 225 y ss.
- MARTINEZ LAFUENTE, A.: «Notas sobre la tributación de los no residentes», *Impuestos*, núm. 3, 1986, págs. 7 y ss.
- MURRIA ARNAU, J.: «Notificaciones tributarias». *CT*, núm. 14, 1975, págs. 89. y ss.
- ORON MORATAL, G.: «La inviolabilidad del domicilio de personas jurídicas en la actuación de la Administración Tributaria (Comentario a la STC de 17 de octubre de 1985)», *CISS comunicación*, núm. 28, 1986, págs. 33 y ss.
- PALAO TABOADA, C.: «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites», en *Estudios de Derecho y Hacienda*. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1987.
- PEDRAZA BOCHONS, J. V.: «Incompetencia de los órganos administrativos tributarios», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, IEF, Madrid, 1991, págs. 1323 y ss.
- PEREZ DE AYALA, J. L.: «Función tributaria y procedimiento de gestión», *RDFHP*, núm. 114, 1974, págs. 1677 y ss.
- PEREZ GONZALEZ Y ALGUER: *Notas a la trad.*, de ENNECERUS; KIPP; WOLF: *Tratado de Derecho Civil*, t. I, vol. 1.º, Bosch, Barcelona, 1934.

- PEREZ HERRERO, L.: «Impuesto sobre Sociedades y Territorios forales», *RHAL*, núm. 59, 1990, págs. 185 y ss.
- PEREZ ROYO, F.: «El pago de la deuda tributaria», *CREDF*, núm. 6, 1975, págs. 247 y ss.
- *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986.
- PONT MESTRES, M.: «Comprobación e investigación», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, IEF, Madrid, 1991, págs. 1411 y ss.
- PUEYO MASO, J. A.: «La Inspección de los Tributos», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. II, EDESA, Madrid, 1983, págs. 409 y ss.
- PUIG FERRIOL, L.: «Cuestiones en torno al domicilio civil de las personas», *RDP*, 1978, págs. 235 y ss.
- QUINTAS BERMUDEZ, J.: *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, Madrid, 1984.
- «Notas y sugerencias sobre el régimen de cifra relativa», *RDFHP*, núm. 164, 1983, págs. 401 y ss.
- RAMALLO MASSANET, J.: «Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny», *Revista de la Facultad de Derecho de Madrid*, núm. 46, vol. XVII, 1973, págs. 7 y ss.
- «Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales», *CT*, núm. 64, 1992, págs. 133 y ss.
- RAMIREZ MEDINA, E.: «El procedimiento de Inspección Tributaria en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos», *CT*, núm. 32, 1986.

- RIBAS ALGUERO, I.: «La vecindad civil en su proyección tributaria». *HPE* núm. 101, 1986, págs. 271 y ss.
- RUIZ GARCIA, J. R.: «La liquidación en el Ordenamiento tributario», Civitas, Madrid, 1987.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, t. I, vol. 2º, Universidad Complutense, Madrid, 1985.
- *Lecciones de Derecho financiero*, 7.ª ed., Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1989.
- SAINZ MORENO, J.: *Teoría del procedimiento fiscal*, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 1985.
- *Elementos de Derecho Financiero*, 2.ª ed., t. I, *Parte General*, Rafael Castellanos, Madrid, 1988.
- SANCHEZ GARCIA, N.: «Inspección. Lugar», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, IEF, Madrid 1991, págs. 1665 y ss.
- SDFUM: *Notas de Derecho Financiero*, (dir. por F. SAINZ DE BUJANDA), Universidad de Madrid. Facultad de Derecho, Madrid, 1975, 1976, t. I, vols. 2 y 3.
- SERRANO ALBERCA, J. M.: «Comentario al artículo 18.2 de la Constitución», en *Comentarios a la Constitución*, dir. por F. GARRIDO FALLA, Civitas, Madrid, 1980.
- SIERRA BRAVO, R.: «Créditos incobrables», en *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, t. XVI, EDESA, Madrid, 1983, págs. 443 y ss.
- SOLER ROCH, M. T.: «Comentario al artículo 130 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a las Le-*

- yes Tributarias y Financieras*, t. II, EDERSA, Madrid, 1983, págs. 276 y ss.
- «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *CREDF*, núm. 25, 1980, págs. 5 y ss.
- SOSA WAGNER, F.: «Ejecución forzosa e inviolabilidad del domicilio», *CREDA*, núm. 14, 1977, págs. 481 y ss.
- TRIPET, F.: «Reflexions sur la notion de domicile fiscal», *Bulletin Fiscal*, núm. 2, 1987, págs. 73 y ss.
- TROTABAS, L.: «Essai sur le Droit Fiscal», *RDF*, núm. 2, 1928.
- TURPIN VARGAS, J.: «La notificación especial de las liquidaciones en los tributos de cobro periódico», *CT*, núm. 23, 1977, págs. 107 y ss.
- UCKMAR, V.: «Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario», *RDFHP*, núm. 24, 1956, págs. 579 y ss.
- VAN THIEL, S.: «Planificación fiscal y derecho de establecimiento en Europa», *Impuestos*, núm. 10, 1984, págs. 68 y ss.
- VAN WAARDENBURG, D. A.: «The concept of residence under Netherlands Tax Law», *The Anglo-Dutch Tax Seminar*, vol. 21, núm. 5-6, 1981, págs. 178 y ss.
- ZORNOZA PEREZ, J. J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992.

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
PROLOGO	7
INTRODUCCION.....	13

Capítulo I

DELIMITACION CONCEPTUAL

I. CONFIGURACION DEL DOMICILIO EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO	19
II. FIGURAS AFINES EN EL AMBITO TRIBUTARIO.....	28
1. Domicilio, residencia y nacionalidad	28
2. Domicilio fiscal y domicilio particular.....	35
A) Domicilio fiscal	35
B) Domicilio particular: el derecho a la inviolabilidad.....	38
3. Domicilio y sede de la Administración Tributaria	58

Capítulo II

CRITERIOS DE ATRIBUCION DEL DOMICILIO

I. ASPECTOS SUBJETIVOS	61
1. El domicilio de los sujetos pasivos y de los obligados tributarios	61
2. El domicilio de las entidades sin personalidad jurídica.....	64
3. El domicilio de los empresarios y profesionales	72
4. El domicilio de los no residentes	75
II. ASPECTOS OBJETIVOS.....	79
1. La residencia habitual	79
A) Concepto	79
B) Respecto a la pluralidad de domicilios ...	84
C) No contempla tampoco la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el caso de <i>unidades familiares cuyos miembros tengan domicilios distintos</i> y opten por el sistema de tributación conjunta.....	88
D) El problema contrario al de la pluralidad de domicilios es <i>la falta de domicilio</i>	90
2. El domicilio social	91
3. La sede de dirección efectiva	93
4. El establecimiento permanente	104

Capítulo III

EFFECTOS JURIDICOS-TRIBUTARIOS DEL DOMICILIO

I. EFECTOS MATERIALES: EL DOMICILIO COMO CRITERIO DE SUJECCION Y DE ATRI- BUCION	113
II. EFECTOS FORMALES: EL DOMICILIO EN EL PROCECIMIENTO DE GESTION TRIBU- TARIA.....	129
1. Las notificaciones	130
2. La comprobación	148
3. La recaudación	158

Capítulo IV

REGIMEN JURIDICO DEL DOMICILIO

I. EL DEBER DE DECLARAR EL DOMICILIO	171
II. EL CAMBIO DE DOMICILIO	174
III. EL INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES RELATIVOS AL DOMICILIO.....	183
CONCLUSIONES	189
BIBLIOGRAFIA	197

